

Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto



CASE ENSO-GUTZEIT OY

6624

Laskentatoimen laitoksen
laitosneuvoston kokouksessa 19 / 4 19 96 **hyväksytty**
arvosanalla cum laude approbatur
 KTT Jarmo Leppiniemi KTT Markku Koskela

Laskentatoimen pro gradu -tutkielma
Niina Oksanen

ARVONLISÄVEROTUS JA YHTEISÖKAUPAN HARJOITTAMINEN
SUOMALAISEN YRITYKSEN KANNALTA SAKSASSA, BELGIASSA JA
HOLLANNISSA
CASE ENSO-GUTZEIT OY

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli saada selville, mikä on kannattavin toimintamalli suomalaiselle yhteisökauppaa harjoittavalle konserniyritykselle Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa arvonnäverotuksen kannalta. Teoriaosan tavoitteena oli luoda lainsäädännöllinen viitekehys, jonka puitteissa yrityksen toimintaa voitaisiin tutkia. Empiirisessä osassa oli tavoitteena selvittää lopullinen verorasitus jokaisen toimintamallin osalta.

Lähdeaineisto ja tutkimustapa

Tutkimuksen teoriaosassa käytettiin lähdeaineistona arvonnäverotusta koskevaa kirjallisuutta, julkaisuja ja artikkeleita. Saksan, Belgian ja Hollannin veroviranomaisilta saatujen haastattelujen merkitys oli erittäin ratkaiseva materiaalin hankinnan kannalta. Työn empiriaosassa merkittävän osan lähdeaineistosta muodostivat case-yrityksen työntekijöiden haastattelut sekä sisäiset muistiot ja tiedotteet.

Tulokset

Suomalaisen yrityksen, joka harjoittaa yhteisökauppaa tytäryhtiöidensä välityksellä omissa nimissään Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa, ei kannata perustaa pysyvää toimipaikkaa näihin maihin suorittaakseen varastointi- tai jatkojalostustoiminnot itse, vaan sen kannattaa ostaa toiminnot palveluina tytäryhtiöltä tai ulkopuoliselta yrittäjältä. Arvonnäverotuksen kannalta suositeltavin toimintamalli Saksassa ja Belgiassa on kuitenkin epäsuoran kaupankäynnin harjoittaminen kyseisissä maissa. Yhteisökauppaan sitoutuneet kustannukset ovat pienimmät, kun kauppatavara myydään tytäryhtiölle, joka hoitaa varastoinnin, jatkojalostuksen ja eteenpäinmyynnin omissa nimissään. Hollannissa yrityksen kannattaa jatkaa suorakauppaa, koska sen ei tarvitse maksaa Hollannissa harjoitetusta tavaroiden myynnistä arvonnäveroa käänteisen verovelvollisuuden avulla. Suorakaupassa tavarat myydään yrityksen nimissä lopulliselle asiakkaalle.

Avainsanat

arvonnävero, EU, metsäteollisuus, palvelut, tavarat, varastot, yhteisökauppa

TIIVISTELMÄ

SISÄLTÖ

1. JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset.....	1
1.2 Toimialatietoa.....	4
2. SUOMEN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ.....	9
2.1 Lain valmistelun taustaa.....	10
2.1.1 Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen vaiheet.....	10
2.1.2 Uudistuksen lähtökohdat ja tavoitteet.....	10
2.1.3 Keinot.....	11
2.2 Suurimmat lainsäädännölliset uudistukset siirryttäessä liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen 1.6.1994.....	12
2.3 EU-jäsenyyden aiheuttamat muutokset siirryttäessä 1.1.1995 yhteiseen sisämarkkinasysteemiin ja voimassaoleva arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin.....	14
2.3.1 Verovelvollisuus.....	15
2.3.2 Veronalainen liiketoiminta.....	17
2.3.3 Poikkeukset myynnin verollisuudesta.....	17
2.3.4 Myynnistä suoritettavan veron laskenta ja veroprosentit.....	18
2.3.5 Vähennysjärjestelmä.....	19
2.3.6 Verotusmenettely.....	20
2.3.7 Yhteisökauppa.....	21
2.3.8 Kauppa kolmansien maiden kanssa.....	26
2.4 Yleisesti arvonlisäverotuksen ongelmakohdista ja sen myötä saavutetuista eduista.....	27

3. ARVONLISÄVEROTUKSEN TOTEUTUMINEN EU:SSA.....	29
3.1 Euroopan Unionin arvonlisäverojärjestelmän perusta.....	29
3.1.1 Kuudennen direktiivin keskeinen sisältö	30
3.2 Säännösten toteutuminen Suomen ja kohdemaiden välisen yhteisökaupan verotuksessa; erityisesti varastointi ja jatkojalostus kohdemaissa	34
3.2.1 Saksan arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin	35
3.2.1.1 Verovelvollisuus.....	35
3.2.1.2 Rekisteröityminen.....	35
3.2.1.3 Veronalainen liiketoiminta	37
3.2.1.4 Yhteisökauppa	41
3.2.1.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta	44
3.2.1.6 Veron peruste.....	45
3.2.1.7 Vähennysoikeus ja palautukset	45
3.2.1.8 Verokannat	47
3.2.2 Belgian arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin	48
3.2.2.1 Verovelvollisuus.....	48
3.2.2.2 Rekisteröityminen.....	48
3.2.2.3 Veronalainen liiketoiminta	53
3.2.2.4 Yhteisökauppa	56
3.2.2.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta	57
3.2.2.6 Veron peruste.....	58
3.2.2.7 Vähennysoikeus ja palautukset	58
3.2.2.8 Verokannat	60
3.2.3 Hollannin arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin	61
3.2.3.1 Verovelvollisuus.....	61
3.2.3.2 Rekisteröityminen.....	61
3.2.3.3 Veronalainen liiketoiminta	65
3.2.3.4 Yhteisökauppa	68
3.2.3.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta	70
3.2.3.6 Veron peruste.....	71
3.2.3.7 Vähennysoikeus ja palautukset	71
3.2.3.8 Verokannat	73

4. ENSO-GUTZEIT OY:N HARJOITTAMA YHTEISÖKAUPPA JA TOIMINTAMALLIEN VERTAILU ARVONLISÄVEROTUKSEN KANNALTA	74
4.1 Varastointi ja jatkojalostus kolmessa EU-maassa, erityisenä tarkastelun kohteena graafiset paperit ja kartongit	74
4.2 Toimintamallien kannattavuuden vertailu	78
4.2.1 Saksa	80
4.2.2 Belgia	90
4.2.3 Hollanti	99
5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	110
5.1 Suositeltavat toimintamallit Enso-Gutzeit Oy:lle arvonlisäverotuksen kannalta	110
5.1.1 Saksa	110
5.1.2 Belgia	113
5.1.3 Hollanti	115
5.2 Yhteenveto ja suositeltavien toimintamallien tarkastelu muiden tekijöiden kannalta	118
5.3 Arvonlisäverojärjestelmän kehitysnäkymiä	121

LÄHDELUETTELO

KUVAT

- Kuvio 1: Lopullisen tutkimusongelman pääkohdat
- Kuvio 2: Euroopan suurimmat metsäyhtiöt tuotannolla mitattuna 1994
- Kuvio 3: Tärkeimpien metsäyhtiöiden tulokset Suomessa 1995
- Kuvio 4: Nykyiset verotusalueiden käsitteet Euroopan Unionissa
- Kuvio 5: Verotukselliset aluekäsitteet ja termit EU:n sisämarkkinoilla
- Kuvio 6: Suositeltavat toimintamallit Enso-Gutzeit Oy:lle arvonlisäverotuksen kannalta

LIITTEET

- Liite 1: Enso-Gutzeit Oy:n arkituslaitokset Euroopassa

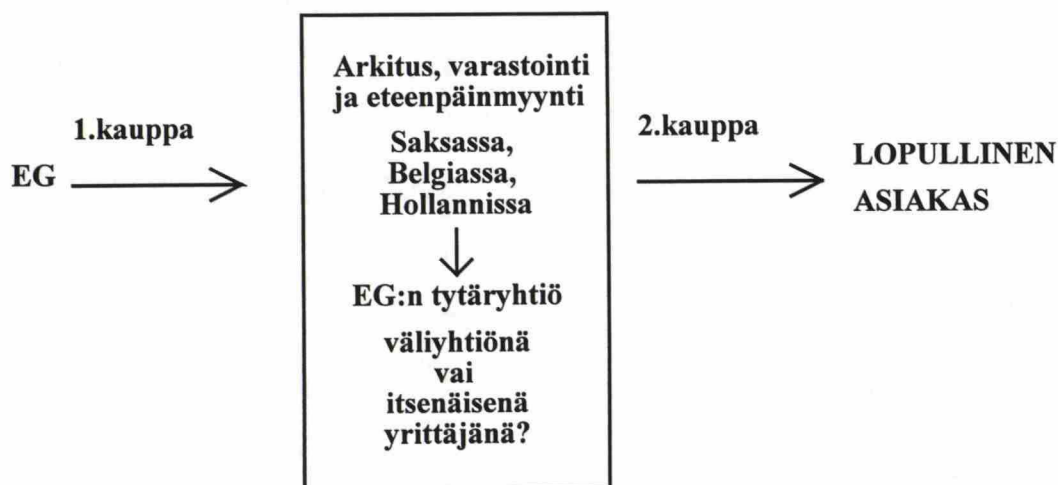
1. JOHDANTO

1.1 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen teoriaosan tavoitteena on rakentaa viitekehys, jonka perusteella suomalaisen yhteisökauppaa harjoittavan yrityksen toimintaa pystytään arvioimaan arvonlisäverotuksen kannalta. Tutkielman yhtenä tavoitteena on perehtyä Suomen arvonlisäverolainsäädännön peruseriaatteisiin ja sen kehityskulkuun. EU-jäsenyyden aiheuttamia muutoksia Suomen järjestelmään tutkitaan suurimpien muutosten osalta. Lisäksi perehdytään EY:n kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja sen keskeiseen sisältöön, jota yhteisön maiden on pääasiallisesti noudatettava arvonlisäverolainsäädännössään. Teoriaosassa suurin paino on kuitenkin Saksan, Belgian ja Hollannin arvonlisäverolainsäädännöillä. Erityisesti pyritään selvittämään kuinka varastointia ja jatkojalostusta koskevat säännökset ja käytännöt on toteutettu kyseisissä lainsäädännöissä. Myös yhteisökaupan säännöksiä käsitellään perusteellisesti.

Empiirisen tutkimuksen kohteena on Enso-Gutzeit Oy, joka on perinteisesti käynyt suorakauppaa Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa ulkopuolisten yrittäjien kanssa ja tytäryhtiöidensä välityksellä, joilla on kyseisissä maissa varastoja ja jatkojalostuslaitoksia. Suorakauppaa harjoittaessa Enso-Gutzeit Oy luovuttaa tavaroiden omistusoikeuden vasta lopulliselle asiakkaalle. Tutkielman osatavoitteena on selvittää, olisiko Enso-Gutzeit Oy:lle kannattavampaa perustaa kyseisiin maihin omat varastot ja jatkojalostuslaitokset. Tutkielman lopullisena tavoitteena on kuitenkin saada selville, onko Enso-Gutzeit Oy:n tämänhetkinen toimintamalli oikea vai kannattaisiko sen siirtyä konsernikokonaisuuden kannalta epäsuoraan kaupankäyntiin myymällä tavarat suoraan väliyhtiöillensä, eli tytäryhtiöille (kuviol). Tavaroiden omistusoikeus siirtyisi suoraan yhteisömyynnin kautta tytäryhtiöille, jotka hoitaisivat tavaroiden varastoinnin, arkituksen ja jälleenmyynnin. Enso-Gutzeit Oy:llä ei olisi periaatteessa Suomessa varastoja tuotannon ja myynnin välillä sitomassa pääomaa. Se ei myöskään harjoittaisi minkäänlaista verollista liiketoimintaa kyseisissä maissa, joten sen ei periaatteessa tarvitsisi olla rekisteröitynyt niissä arvonlisäverovelvolliseksi.

Tarkastelun kohteeksi otetaan ainoastaan Enso-Gutzeit Oy:n Graafiset paperit ja kartongit -tulosryhmä, joka tulee kuulumaan 1.5.1996 lähtien Enso-Gutzeit Oy:n ja Veitsiluoto Oy:n fuusion seurauksena syntyvän Enso Oy:n Hienopaperit -tulosryhmään osana Enso Oy:n tytäryhtiötä, Enso Fine Papers Oy:tä.



Kuvio 1: Lopullisen tutkimusongelman pääkohdat.

Tarve selvitykseen on lähtenyt Enso Gutzeit Oy:n puolelta. Yksi syy tutkimukselle on EU-jäsenyyden myötä saavutettu asema ja sen tarjoamat arvonlisäverotukselliset mahdollisuudet sisämarkkinoilla. Tärkeämpi syy on kuitenkin saada selville, saavuttavatko Enso-Gutzeit Oy:n kilpailijat selkeätä kilpailuetua soveltaessaan epäsuoran kaupankäynnin toimintamallia. Saksa, Belgia ja Hollanti valittiin tärkeinä markkina-alueina tarkastelukohteeksi siitä syystä, että näissä maissa harjoitetaan jatkojalostusta. Tutkielman kolmoskappaleen luettelonomaisuus käsiteltäessä maakohtaisia arvonlisäverolainsäädäntöjä on selitettävissä sillä, että tarkoituksena on selvittää mahdollisimman perinpohjaisesti kaikki Enso-Gutzeit Oy:n kannalta toteutettavissa olevat vaihtoehdot.

Rajaan tutkielmani ulkopuolelle säännökset, jotka koskevat veron ilmoittamista ja maksamista, kuten kuukausi-ilmoitukset, kirjanpito ja verotarkastus. Saksan, Belgian ja Hollannin arvonlisäverolainsäädännöistä tutkitaan ainoastaan lopullisen tutkimusongelman kannalta olennaiset asiat. EU:n ja yhteisöön kuulumattomien kolmansien maiden välinen kauppa jätetään lähes kokonaan varsinaisen tutkimuksen ulkopuolelle. Varastointitoimintaa tutkittaessa ei lasketa varastoihin sitoutuneen pääoman kustannuksia. Enso-Gutzeit Oy:tä ja sen liiketoimintaa tarkastellaan pääsääntöisesti selvityksen kohteena olevien toimintojen osalta.

1.2 Toimialatietoa

Suomen metsäteollisuudessa oli vuoden 1994 puolella nähtävissä nousun merkkejä ja metsäyhtiöiden vuoden 1995 tulokset olivatkin huippuluokkaa. Eräiden ennusteiden mukaan metsäteollisuuden suhdannehuippu ohitettiin kuitenkin viime vuoden puolella 1995 ja tänä vuonna hinnat ovat kääntymässä laskuun, jonka ennustetaan kiihtyvän ensi vuonna. Hintojen laskun taustalla on sellu, jonka hinta on laskenut vuoden 1996 kahden ensimmäisen kuukauden aikana nopeammin kuin koskaan aikaisemmin. Yksi syy ilmiöön on se, että hinnat nousivat vuonna 1995 liian nopeasti ja liian korkealle. Nyt hintojen laskun katsotaan olevan väistämätöntä, koska talouskasvu on hidasta, varastot ovat täynnä ja tarjontaa on liian paljon. Ainoastaan sanomalehtipaperin ja aikakauslehtipaperin valmistajilla arvioidaan menevän hyvin vielä tänäkin vuonna, sillä näiden paperilaatujen hinnat nousevat edelleen. Metsäteollisuuden kokonaistuotantomäärien arvioidaan kuitenkin nousevan 0,5-1,5 prosenttia korkeammiksi kuin ennätysvuonna 1995. Mutta hintojen laskun johdosta metsäteollisuuden tulos tulee olemaan tuntuvasti alhaisempi kuin vuonna 1995 toteutunut 59 miljardia markkaa. Alan käyntiasteiden arvioidaan putoavan viime vuoden 92 prosentista alle 90 prosentin tänä vuonna. Markkinoiden tasapainottumisesta ei näin ollen ole vielä paljoa merkkejä, ainoastaan toiveita.¹

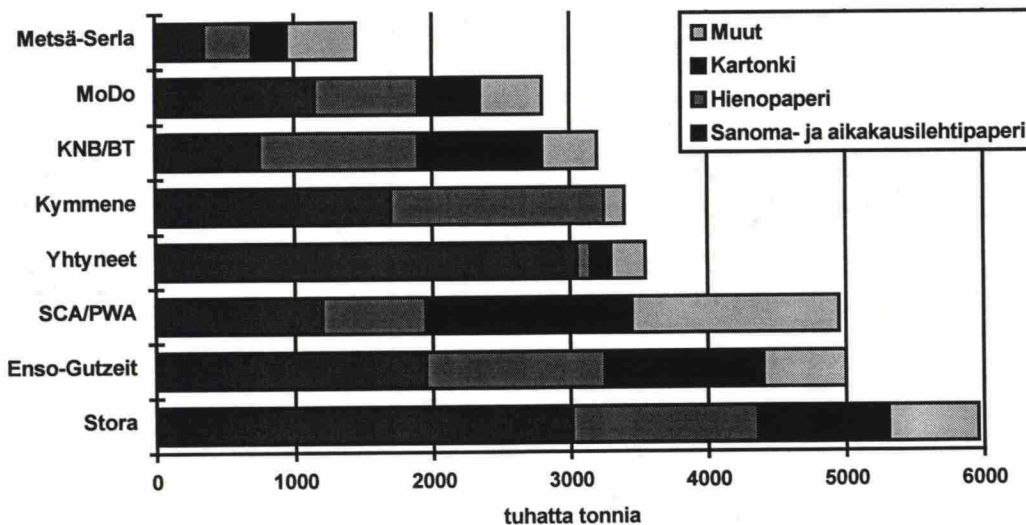
Markkinoiden kehitystä on yhä vaikeampi ennustaa tänä päivänä ja viimeisin suhdannekäännö tulikin paljon odotettua aikaisemmin. Ennustamista vaikeuttaa entisestään se, että paperin kysynnän kasvun painopiste on siirtynyt Aasiaan, jossa sekä markkinat että tuotanto laajenevat erittäin nopeasti. Näiden markkinoiden vaikutuksia ei pystytä ennakoimaan vielä luotettavasti. Myönteistä epävarmassa tilanteessa on kuitenkin se, että metsäteollisuus on parantuneen kannattavuutensa ja vahvistuneen omavaraisuutensa ansiosta aiempaa vahvempi kestäämään myös odottamattomia yllätyksiä. Suomalaisilla yhtiöillä on nimittäin myös erittäin hyvä kilpailuasema. Niillä on mahdollisuus hyödyntää suuruuden etuja ja ottaa täyteen käyttöön uudet ja tehokkaat tuotantokoneistot, jotka hankittiin 80-luvun lopulla tehtyjen suurten investointien avulla.

¹ Karismo 1996, s.B5, Pöysä 1996, s.3,13, Huusko 1996, s.7, Ruonala 1996 c, s.4

Kannattavuuden parantuessa yhtiöillä on ollut mahdollisuus vähentää velkaantuneisuuttaan, joka on lähennellyt maailmanennätystasoa.²

Metsäteollisuus on erittäin tärkeä koko Suomen taloudelle, sillä se edustaa nettomääräisesti 50 prosenttia Suomen viennistä. Markkinoista 80 prosenttia on Keski-Euroopassa. Saksa olikin vuonna 1994 Suomen metsäteollisuuden merkittävin ostaja 18 prosentin osuudella. Suhdannevaihtelut Yhdysvalloissa on myös huomioitava välittömästi, koska ne ovat perinteisesti suoraan vaikuttaneet kilpailutilanteeseen Euroopassa. Tulevaisuuden uhkia saattavat olla Brasilia ja Indonesia, joissa puun kasvu on kymmenen kertaa nopeampaa kuin Suomessa tai Ruotsissa. Mutta Pohjoismaiden arvioidaan silti säilyttävän asemansa Euroopan tärkeimpinä paperin ja massan tuottajina myös tulevina vuosikymmeninä. Ympäristöliikkeiden nousu ja puun erilainen laatu riittänevät pitämään kilpailijat loitommalla.³ Vuonna 1994 seitsemän kahdeksasta Euroopan suurimmasta metsäyhtiöstä, tuotannolla mitattuna, oli pohjoismaalaisia (kuvio 2). Ainoa poikkeus oli hollantilainen KNB/BT. MoDo, SCA/PWA ja Stora ovat ruotsalaisia metsäyhtiöitä. Loput ovatkin suomalaisia.

Kuvio 2: Euroopan suurimmat metsäyhtiöt tuotannolla mitattuna 1994



Lähde: Kaihlanen 1995, s.12

² Pirskanen 1994, s.16, Kauppalehti 27.12.1995, s.2 ja 2.2.1996, s.2

³ Iltasanomat 29.6.1995, s.15, Virtanen 1996, s.B7

Suomen isoimpiin metsätalouden yrityksiin perinteisesti kuulunut Enso-Gutzeit Oy on myös ollut hyvin velkaantunut. Enso-Gutzeit Oy:n tämänhetkisenä tavoitteena on nostaa omavaraisuusastetta 45 prosenttiin, missä se onkin onnistunut varsin hyvin. Vuoden 1994 lopussa omavaraisuusaste oli vielä 33,4 prosenttia, mutta vuoden 1995 loppuun mennessä se oli noussut jo 42,2 prosenttiin. Konsernin liikevaihto kasvoi vastaavana ajanjaksona n. 18,9 prosenttia yltäen 21 063 miljoonaan markkaan. Tulos rahoituserien jälkeen eli nettotulos nousi 2 259 miljoonaan markkaan, kasvua 65 prosenttia.⁴ Vuonna 1995 Enso-Gutzeit Oy tekikin suomalaisten suuryritysten tulosvertailussa kolmanneksi parhaimman nettotuloksen Nokian ja Repolan jälkeen.⁵

Kesällä 1995 julkistettu Enso-Gutzeit Oy:n ja Veitsiluoto Oy:n fuusio aiheutti kuitenkin tuntuvia muutoksia liiketoimintoihin ja samalla koko metsäteollisuuden valta-asetelmiin. Liiketoimintojen yhdistäminen on jo käynnissä ja se aiotaan saada päätökseen kuluvan vuoden 1996 toukokuuhun mennessä.⁶ Uuden yhtiön, Enso Oy:n, liikevaihdon arvioidaan olevan 1996 n. 32 Mmk, minkä seurauksena siitä tulee tuotannolla mitattuna Suomen toiseksi suurin ja samalla Euroopan kolmanneksi suurin metsäalan yritys. Maailmantilastoissakin yhtiö yltänee kymmenen suurimman listalle. Henkilöstön määrä tulee olemaan yli 18 000. Suuren yrityskoon turvin uuden yhtiön on mahdollista saavuttaa vankempi jalansija kansainvälisillä markkinoilla. Fuusiossa onkin ensisijaisesti tähdätty markkina-aseman ja pääomarakenteen vahvistamiseen, joiden toivotaan herättävän ulkomaisten sijoittajien kiinnostuksen Enso Oy:tä kohtaan.⁷ Tämän päivän sijoitusmarkkinoilla metsäyhtiöiden vetovoimaa mitataan pääasiassa kolmen tekijän avulla; johdon osaaminen, liiketoiminnan tunnusluvut ja yhtiön strateginen päämääräasettelu.⁸

⁴ Enso-Gutzeit 1995, s. 3-4, Ristimäki 1994, s.59, Iivonen 1996, s.B5

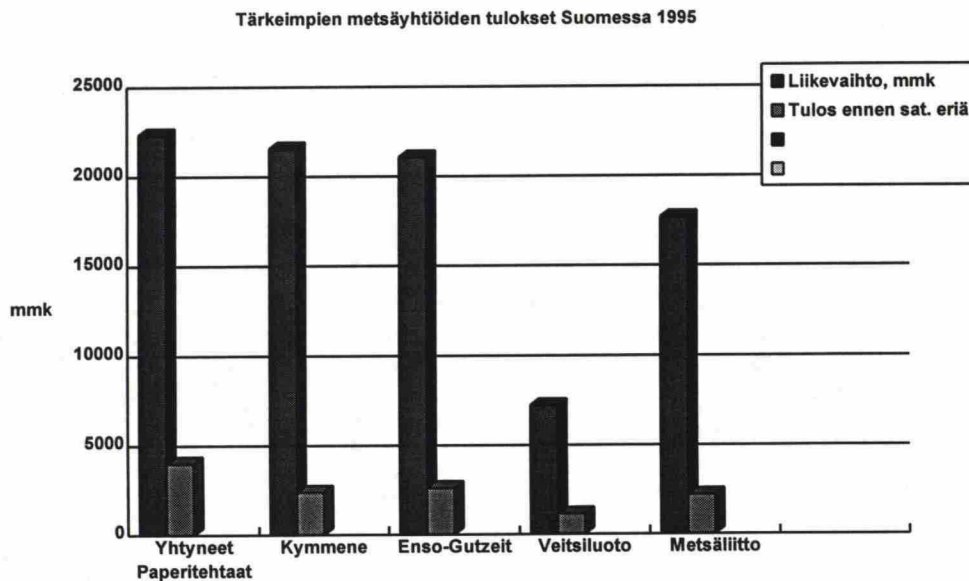
⁵ Jaakkola 1996, s.D1

⁶ Enso-Gutzeit 1995, s.9

⁷ Valjus 1995, s.4-5, Enso-Gutzeit Oy/Veitsiluoto Oy 1995, s.11, Kaihlanen 1995, s.12

⁸ Marttila 1996, s.34

Metsäalalla on tapahtunut myös muita muutoksia. Maailman suurin metsäyhtiö, amerikkalainen International Paper (IP), on äskettäin ostanut toisen amerikkalaisen metsäyhtiön Federal Paper Boardin. Yrityskauppa kasvattaa IP:n liikevaihtoa noin seitsemän miljardia markkaa, runsaaseen 70 miljardiin markkaan.⁹ Yhtyneet paperitehtaat ja Kymmene Oy puolestaan julkistivat fuusionsa vuoden 1995 syyskuussa. Seurauksena syntyy vuoden 1996 toukokuuhun mennessä UPM-Kymmene Oy, Euroopan suurin metsäyhtiö.¹⁰ Fuusion tuloksena syntyvä Enso Oy jää siten Euroopan kolmanneksi suurimmaksi ruotsalaisen Storan jälkeen. Yhtyneiden Paperitehtaiden ja Kymmenen yhteenlaskettu tulos ennen satunnaisia eriä (kuvio 3) viime vuodelta 1995 oli 6 378 mmk, eli lähes kaksikertaa suurempi kuin Enso-Gutzeitin ja Veitsiluodon vastaava summa 3 752 mmk.



Lähde: Karismo 1996, s B5

⁹ Iivonen 1995, s.B 8

¹⁰ Lehmusvirta 1995, s. B 14

EU:n jäsenenä Suomi joutuu mukautumaan EU:ssa tapahtuvaan arvonlisäverolainsäädännön kehittämiseen. Mutta jäsenenä Suomi pystyy vaikuttamaan tehtävien ratkaisujen sisältöön, sillä esimerkiksi veroasioissa päätökset edellyttävät yksimielisyyttä. Suomi ei enää jää ulkopuolelle valmisteltaessa mm. ympäristöpolitiikkaan liittyviä päätöksiä, kuten päästönormit, yhteisön ympäristö- ja energiaverotus sekä paperin kemikaalit. Metsäpolitiikkaan liittyen Suomen metsäsektori voi omalta osaltaan tarjota metsänhoidon ja kestävän käytön asiantuntemusta. EU-jäsenyys luo myös etuja haluttaessa vaikuttaa metsätalouden alan direktiiveihin sekä väitteisiin ja syytöksiin, jotka kohdistuvat Suomen metsäpolitiikkaan. Samoin markkinahäiriösyöttötapauksissa Suomen mahdollisuudet puolustaa omia etujaan ovat EU:n sisällä paremmat, kun on kyse EU:n ulkopuolisesta markkinapolitiikasta.¹¹

Viimeaikaisimpia tapahtumia EU:n ja Suomen puukaupan välillä on ollut kiistely siitä, minkä mallin mukaan puukauppaa saadaan harjoittaa Suomessa. EU:n kilpailuviranomaiset kielsivät alunperin suomalaisia käymästä puukauppaa nykyisellä, alueellisiin puusopimuksiin perustuvalla mallilla, jonka laillisuutta he epäilivät. Asia ratkesi maaliskuun alkupuolella ja tuloksena on, että alueellisia puusopimuksia saadaan solmia vielä tämän vuoden loppuun asti, tämän jälkeen kantohinnat on sovittava yrityskohtaisesti.¹² Greenpeace on myös useaan otteeseen hyökännyt Enso-Gutzeit Oy:n kimppuun mielenosoituksilla sekä erilaisilla kampanjoilla, joista viimeisin on joulun 1995 alla alkunsa saanut korttikampanja, jossa yhtiötä vaaditaan pidättäytymään vanhojen metsien käytöstä ja avohakkuista. Enso-Gutzeit Oy ryhtyi kuitenkin välittömästi tehokkaaseen vastakampanjointiin vastaamalla kaikille 80 000 korttien lähettäjiille ja oikomalla heidän käsityksiään yhtiön harjoittamasta metsäpolitiikasta.¹³

¹¹ Marttila 1994, s.14, Taipale 1995, s.17

¹² Iivonen 1996 II, s.B8

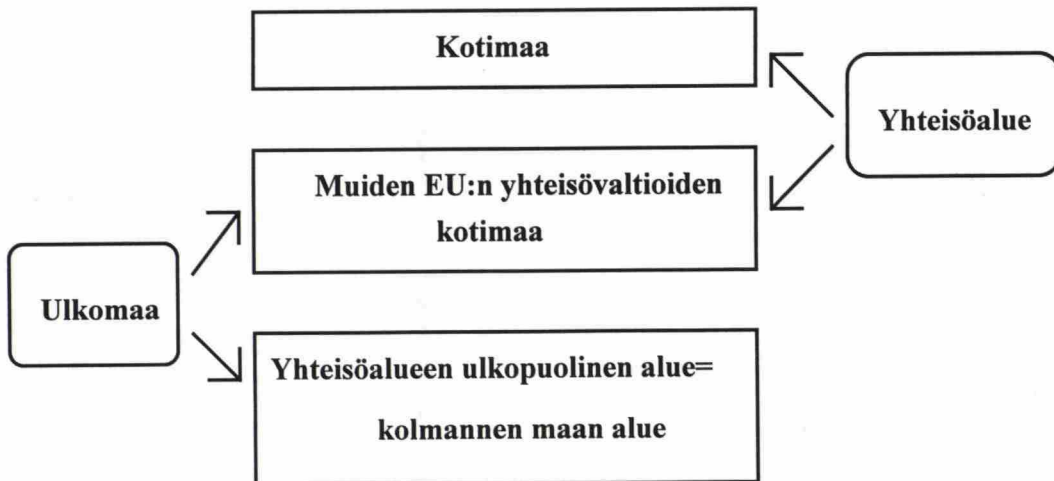
¹³ Laitinen 1995, s.B10

2. SUOMEN ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ

Nykyiseen Suomen arvonlisäverojärjestelmään on siirrytty kahden vaiheen kautta. Liikevaihtoveron kokonaisuudistusta valmisteltiin useamman vuoden ajan, ennen kuin vanha liikevaihtoverojärjestelmä hylättiin 1.6.1994 ja otettiin käyttöön arvonlisäverojärjestelmä, joka myötäili muualla Euroopassa noudatettuja linjoja. Suomen liittyttyä vuoden 1995 alusta EU:n jäseneksi tehtiin arvonlisäverolakiimme useita muutoksia, joista suurin osa koski EU:n sisämarkkinakauppaa.

Suomen arvonlisäverolaki säätelee ensinnäkin Suomen sisällä tapahtuvaa eli kotimaan kaupankäyntiä. Sen lisäksi siihen on sisällytetty säännökset, joita sovelletaan ainoastaan Suomen ja muiden EU-maiden välisessä kaupankäynnissä, sekä säännökset, joiden mukaan käydään kauppaa kolmansien maiden eli yhteisöalueen ulkopuolisten alueiden kanssa. Ulkomailla tarkoitetaan kokonaisuudessaan kaikkia muita EU:n jäsenvaltioita ja kolmansien maiden alueita. Kuviossa 4 esitetään nykyiset verotusalueiden käsitteet EU:ssa.¹⁴

Kuvio 4: Nykyiset verotusalueiden käsitteet Euroopan Unionissa



Lähde: Reimers 1996, s.9

¹⁴ Reimers 1996, s.7-8

2.1 Lain valmistelun taustaa

2.1.1 Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen vaiheet

Liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa vuoden 1989 alusta uudistettiin liikevaihtoverotuksen verotusmenettely ja -organisaatio. Seurauksena oli liikevaihtoverotoimistojen lakkauttaminen ja verotustehtävien siirto lääninverovirastojen tehtäväksi.

Toisen vaiheen tarkoituksena oli luoda lainsäädäntöteknisesti nykyaikaisempi liikevaihtoverojärjestelmä, jonka tulisi edesauttaa siirtymistä kohti kansainvälistä käytäntöä. Verovelvollisten yritysten vähennysoikeutta laajennettiin, joka vähensi merkittävästi veron kertaantumista. Veropohjaa ei laajennettu.

Viimeisen vaiheen tarkoituksena oli muuttaa liikevaihtoverojärjestelmää siten, että se vastaisi yleisessä kulutusverotuksessa sovellettavaa kansainvälistä käytäntöä. Keskeisenä motiivina oli hyödykkeiden tuotantoon ja kulutukseen aiheutuvien vääristymien poistaminen. Erityisesti vientiteollisuutemme kilpailukyvyn kannalta verotuksellisesti yhtäläiset olosuhteet tulivat olennaisiksi. Toisaalta muutos oli tarpeellinen, koska liikevaihtoverotus kohdistui pääasiassa vain tavarakulutukseen jättäen palvelukulutuksen ulkopuolelle.¹⁵ Vuoden 1994 arvonnäverouudistuksen myötä verovelvollisia, verohallintoa, hallintotuomioistuimia ja lainsäätäjiäkin rasittanut vähittäinen ja nykivä kehitys liikevaihtoverotuksesta arvonnäverotukseen saatiin viimein päätökseen. Liittyminen EU:n jäseneksi luonnollisesti vauhditti prosessia ja antoi edelleen aihetta tarkistaa lain yksityiskohtia EU-direktiivien kannalta.¹⁶

2.1.2 Uudistuksen lähtökohdat ja tavoitteet

Kumottu järjestelmä ja uusi arvonnäverolaki erosivat toisistaan kahdessa kohdassa olennaisesti. Tavarakeskeisyydestä johtuen veropohja oli aiemmin

¹⁵ Kallio 1994, s.38

¹⁶ Kallio 1994, s.34

suppea. Tämä aiheutti veron kertaantumista, jonka seurauksena lopputuotteiden hintoihin muodostui ns. piilevää liikevaihtoveroa. Hyödykkeisiin sisältyvä vero määriteltiin varsin sattumanvaraisesti, joten järjestelmää ei voitu pitää tasapuolisena eikä kulutusneutraalina.

Myöskään tavaroiden valmistus- ja jakelutoimintaan liittyvien tuotantopanoshankintojen vähennysoikeus ei ollut täydellinen. Eli yrityksen verovelvollisuusasema ja se kuinka laajat sen vähennysoikeudet olivat vaikuttivat suoraan yrityksen kustannusrakenteeseen ja sitä kautta kilpailukykyyn. Rajoitetusta vähennysoikeudesta johtuva veron kertaantuminen puolestaan aiheutti piilevää liikevaihtoveroa, joka haittasi vientiyritysten kilpailukykyä hintojen kautta. Koska järjestelmä vaikutti hyödykkeiden suhteellisiin hintoihin ei tuotantoneutraalisuuden voitu katsoa toteutuvan.

Uudistuksen päätavoitteisiin kuului tuotantoa ja kulutusta vääristävien haittavaikutusten poistaminen sekä kulutus- ja tuotantoneutraalisuuden toteuttaminen yleisessä kulutusverotuksessa. Tarkoituksena oli myös ottaa ennakoivasti huomioon mahdollisen EU-jäsenyyden myötä tulevat muutosvaatimukset. Mutta yleinen suuntaus oli joka tapauksessa kohti kansainvälisiä käytäntöjä.¹⁷

2.1.3 Keinot

Veron kertaantumisen estämiseksi ja yhdenmukaisen verokohtelun saavuttamiseksi oli valittavana lähinnä kaksi toimenpidettä.

Veropohjan laajentamisella pyrittiin neutraaliin verotukseen saattamalla kaikkien tavaroiden ja palvelujen kulutus arvonlisäverotuksen alaiseksi. Myös verokannan yhtenäisyys on ollut tavoitteena. Käytännössä tästä teoreettisesta mallista on kuitenkin jouduttu tekemään poikkeuksia, koska myös jatkossa on katsottu tarpeelliseksi jättää tietyt hyödykkeet verotuksen ulkopuolelle tai lievemmän verotuksen kohteeksi.

¹⁷ Kallio 1994, s.39-40

Tuotantopanosten hankintaan liittyviä veron vähennysoikeuksia laajennettiin, jonka avulla poistettiin veron kertaantuminen. Tällä tavoin pystytään välttymään kilpailuvääristymiltä, kun verotus kohdistuu ainoastaan kulutukseen eikä vain tuotantopanoksiin. Edellytyksenä tosin on, että ostaja on verovelvollinen jotta hän saa vähentää ostohintaan sisältyvän veron. Tästä johtuen veropohjan tulee kattaa kaikki yritystoiminnan käyttämät tavarat ja palvelukset. Järjestelmässä on kuitenkin vielä epäkohtia. Esimerkiksi tuotantopanokset, jotka käytetään verottomilla toimialoilla, on hankittava verollisina ilman vähennysoikeutta. Esimerkiksi voidaan ottaa vaikkapa sanoma- ja aikakauslehtien tilausmyynti, joka on verotonta, mutta itse paperin ym. tuotantopanoksien hinnat sisältävät arvonlisäveron. Tällaisten hyödykkeiden myynnistä ei suoriteta veroa, mutta myyntihinnat sisältävät kuitenkin tuotantopanosten verokustannuksen. Jos hyödykkeiden edelleenostajana on verovelvollinen, tapahtuu veron kertaantuminen ja siirtyminen kustannuksena kuluttajalle myytävän tuotteen hintaan.¹⁸

2.2 Suurimmat lainsäädännölliset uudistukset siirryttäessä liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen 1.6.1994

Muutos toi mukanaan verovelvollisten kasvun 110 000:sta 240.000 verovelvolliseen. Yrityksille, jotka liikevaihtoverolain mukaan olivat liikevaihtoverovelvollisia, ei arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen merkinnyt olennaisia muutoksia. Uudessa arvonlisäverojärjestelmässä sovelletaan samanlaista vero verosta -järjestelmää kuin liikevaihtoverotuksessa noudatettiin 1.10.1991 alkaen. Ero vanhaan järjestelmään on olennaisin kahdessa kohdassa. Ensinnäkin verotuksen piiriin joutuivat lukuisat sellaiset yritykset, jotka eivät olleet verovelvollisia ja toiseksi yritykset saavat nyt käsitellä hankintoihin sisältyvän veron hyvin kattavasti vähennettävänä verona.¹⁹

Suomelle myönnettiin muutamia siirtymävaiheen poikkeuksia, joiden nojalla vähäisen liiketoiminnan harjoittajat (liikevaihto alle 10.000 ECU:a, yleensä raja EU:ssa 5.000 ECU:a) vapautettiin arvonlisäverovelvollisuudesta, vesialusten

¹⁸ HE 88/1993 vp, s.15-16

¹⁹ Helsingin kauppakamari 1993, s.1, Wickström 1995, s.493

myynti, vuokraus, korjaus ja huolto sekä tilattavat sanoma- ja aikakauslehdet vapautettiin arvonlisäverosta. Lisäksi Suomi saa verottaa ei-verollista yleisradiotoimintaa 6 prosentin verokannalla niin kauan kuin tällaiset liiketoimet ovat veronalaisia jossain nykyisistä jäsenvaltioista. Verosta saatiin vapauttaa myös uudisrakennuksen ja rakennusmaan luovutukset, henkilökuljetukset, sokeiden harjoittaman toiminnan sekä kirjailijan, taiteilijan ja esiintyjien tarjoamat palvelut. Suomi saa soveltaa siirtymätoimenpidettä niin kauan kuin joku nykyisistä jäsenvaltioista soveltaa samaa vapautta.²⁰ Olennaisimmat muutokset olivat lyhyesti lueteltuina pääpiirteissään seuraavanlaisia:

- ostovähennykset laajenivat koskemaan lähes kaikkea käyttöomaisuutta, kuljetuskaluston kustannuksia, telepalveluja ja kaikkia ostettuja rakentamispalveluja
- silloiset vähennyskelpoiset hankinnat säilyivät pääosin vähennyskelpoisina myös uudessa järjestelmässä muutamia poikkeuksia lukuunottamatta, kuten seuraavat kohteet tietyiltä osin: henkilökuntatilat, työmatkat, ja yrityksen omaan käyttöön hankitut kuljetusvälineet, käytetyt tavarat, henkilökuntakulut, posti- ja edustuskulut ja ostot konkurssipesältä
- ostettujen palvelujen, kuten atk-palvelut, tilintarkastus, kirjanpito, konsultointi jne., hintoihin sisällytettiin vero, joka on vähennyskelpoinen.
- mahdolliset verottomat palveluveloitukset muuttuivat verollisiksi, myös konsernin sisällä
- oman käytön verotus tuli koskemaan myös palvelujen omaa käyttöä.²¹

²⁰ Pipatti 1995, s.96-97

²¹ Helsingin kauppakamari 1993, s.5, Pipatti-Vahtera 1995, s.85-98

2.3 EU-jäsenyyden aiheuttamat muutokset siirryttäessä 1.1.1995 yhteiseen sisämarkkinasysteemiin ja voimassaoleva arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin

EU-jäsenyyden myötä Suomi sitoutui 1.1.1995 lähtien soveltamaan yhteisön säädösten mukaista arvonlisäverojärjestelmää, jota säätelee Euroopan yhteisössä (EY) aikoinaan verotuksen yhdenmukaistamiseksi hyväksytty sekundäärilainsäädäntö. Tämän vuoksi vuodenvaihteen jälkeen annettiin uusi muutettu versio arvonlisäverolaista (AVL/1501).²² Tärkeimmät arvonlisäverotukseen liittyvät käsitteet on harmonisoitu kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. Uusia tai muutettuja pykäläiä tuli arvonlisäverolainsäädäntöömme yhteensä noin 150. Merkittävimmät muutokset aiheutuivat ns. sisäkauppasäännösten eli jäsenmaiden välistä säätelevien direktiivikohtien implementoinnista Suomen arvonlisäverojärjestelmään. Tämän seurauksena myös rajamuodollisuudet poistuivat Suomen ja muiden EU-maiden väliltä. Konkreettisena tuli muutos, että yritykset raportoivat itse jäsenmaihiin kohdistuneen kaupan osalta tilitettävän arvonlisäveron, eivätkä tulliviranomaiset. Uusien pykälien myötä myös mm. alkutuottajat tulivat verovelvollisiksi, kotimaiset polttoaineet, maakaasu, rehut ja lannoitteet muuttuivat verollisiksi, verotuksen ilmoitusmenettelyt muuttuivat ja ulkomaalaisille yrityksille myönnettiin lupa hakeutua verovelvolliseksi Suomessa. Ulkomaalaisilla on tosin oltava suomalainen veroedustaja, jolta voidaan vaatia takuumaksu verovelvollisuuksien suorittamista varten. Kaupankäynti yhteisöön kuulumattomien, kolmansien maiden kanssa jatkuu kuitenkin entisellään.²³ Ahvenanmaan maakunta jäi EU:n veroalueen ulkopuolelle, joten se on kolmannen maan asemassa suhteessa EU:hun. Mutta Ahvenanmaan ja muun Suomen välistä kauppaa säätelee erillinen laki, jonka mukaan tähän kauppaan sovelletaan niitä ALV:n säännöksiä, jotka koskevat tavaroiden ja palveluiden myyntiä Suomessa.²⁴

Tavaroiden vienti ja tuonti käsitteet korvattiin vuoden 1995 alusta

²² Pipatti 1995, s.94

²³ Nielsen 1994, s.10, Reimers 1996, s.118, Auranen 1995, s. 7, 158-160

²⁴ Nieminen-Anttila 1994, s.11:3

yhteisömyynnillä ja yhteisöhankinnalla. EU:n sisäisessä tavarakaupassa arvonlisävero maksetaan siellä, missä tavara kulutetaan, jota yleisimmin kutsutaan määränpäämaaperiaatteeksi. Eli myyjä ei suorita veroa niiden tavaroiden myynnistä, jotka hän luovuttaa asiakkaalleen toisessa jäsenvaltiossa. EU:n verosäännöksillä on tarkoitus varmistaa verotulojen kertyminen kulutusmaahan sekä estää verokantojen eroista johtuvat kilpailu- ja kysyntävääristymät. Tavoitteena on ollut kuitenkin siirtyä viimeistään vuoden 1997 alusta alkuperämaaperiaatteeseen, jolloin jäsenvaltioiden välinen kauppa rinnastuisi maan sisäiseen kauppaan. Huomion arvoinen seikka on, ettei sisämarkkinalainsäädäntö koske palvelujen myyntiä, vaan niitä verotetaan aikaisemman käytännön mukaisesti palvelujen myyntimaan säännösten mukaisesti.²⁵

Vuoden 1995 huhtikuussa annettiin EU:n toimielinten taholta toinen yksinkertaistamisdirektiivi (95/7/EY), jonka edellyttämät muutokset on saatettu Suomessa voimaan vuoden 1996 alusta voimaantulleella arvonlisäverolain muutoksella. Arvonlisäverolain muuttamisesta annettu laki n:o 1767/95 (HE 168/95) koskee mm. tavarahan maahantuonnin veron perustetta ja verottomuuksia, tavarahan siirtoa ja valmistustyönmyyntiä sekä irtaimeen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia. Arvonlisäveroasetuksen muuttamisesta annettu asetus n:o 1768/95 koskee matkailijamyynnin verottomuuden edellytysten osoittamista. Myös käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily-, ja antiikkiesineiden kauppiaita koskevat muutokset saatettiin voimaan vuoden 1996 alusta.²⁶

2.3.1 Verovelvollisuus

Arvonlisäverovelvollisia yrityksiä ovat kaikki ne yritykset, jotka aikaisemmin olivat liikevaihtoverovelvollisten rekisterissä. Tämä käsittää entiseen tapaan valmistus-, tukkumyynti- ja vähittäiskauppaportaan yritykset. Keskeisenä edellytyksenä on, että myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Sen lisäksi arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki ne elinkeinonharjoittajat, yritysmuodosta

²⁵ Verohallitus 1994, s.2, Anttila, s.44, Pipatti-Vahtera 1995, s.105

²⁶ Tullihallitus 1996, s.82, Verohallitus 1995, s.16-20

riippumatta, jotka myyvät arvonlisäverojärjestelmässä verollisiksi säädettyjä palveluja.²⁷ Myös alkutuottajat tulivat verovelvollisiksi²⁸.

Poikkeuksia yleisestä verovelvollisuudesta on arvonlisäverolakiin sisällytetty suhteellisen paljon. Vähäinen toiminta, yleishyödylliset yhteisöt, julkisyhteisöt sekä ulkomaalaiset ovat erityisen kohtelun alaisia. Vähäinen toiminta jää verotuksen ulkopuolelle, kun liikevaihto ei ylitä 50.000 markkaa. Yleishyödylliset yhteisöt, kuten myös uskonnolliset yhdyskunnat, ovat verovelvollisia ainoastaan veronalaisesta elinkeinotulostaan. Julkisyhteisöt eli valtio, kunnat, Ahvenanmaan maakunta ja kuntayhtymät ovat verovelvollisia liiketoiminnan muodossa harjoitetusta myynnistä. Myynnin on tällöin tapahduttava vähintään omakustannushintaan. Ulkomaalainen joutuu Suomessa verovelvolliseksi ainoastaan silloin, kun se harjoittaa toimintaansa täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Kiinteä liikepaikka on arvonlisäverolain mukaan pysyvä liikepaikka, josta toimintaa harjoitetaan kokonaan tai osaksi.²⁹

Asiamiestoimintaan ja komissiokauppaan liittyvä myynnin verollisuus vaihtelee tilanteesta riippuen. Sekä komissiokaupassa että muissa vastaavissa jälleenmyyntitilanteissa, joissa asiamies toimii omissa nimissään päämiehen lukuun, joutuu hän käsittelemään verollisena myyntinään koko asiakkaalta perityn myyntihinnan. Vähennyskelpoinen ostohinta asiamiehen verotuksessa koostuu puolestaan päämiehelle tilitettävästä hinnasta. Tällöin katsotaan asiamiehen myyneen tavarat tai palvelun ostajalle ja päämiehen myyneen sen asiamiehelle. Tässä tapauksessa sillä seikalla ei ole mitään merkitystä, siirtyykö tavaroiden omistusoikeus missään vaiheessa asiamiehelle. Ratkaisevaa on se, toimiiko asiamies asiakkaaseen nähden omissa nimissään. Jos asiamies tekee välityskaupan päämiehen nimissä ja lukuun, joutuu hän maksamaan arvonlisäveroa ainoastaan välityspalkkiostaan. Päämiehen ostamien tai myymien tavaroiden ja palveluiden välitys on siis verollista. Välityspalkkio on ainoastaan

²⁷ Pipatti-Vahtera 1995, s.15

²⁸ Auranen 1995, s.158

²⁹ Pipatti-Vahtera 1995, s.50-57

silloin veroton, kun päämies myy tavarán yhteisön ulkopuolelle tai ostaa tavarán yhteisön ulkopuolelta ilman Suomen arvonlisäveroa.³⁰

2.3.2 Veronalainen liiketoiminta

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta verollisten tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä tavaroiden yhteisöhankinnasta, jota käsitellään jäljempänä. Aineellista soveltamisalaa on laajennettu huomattavasti, sillä laajapohjaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero kohdistuu periaatteessa kaikkiin liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Poikkeuksen tekevät ainoastaan tietyt tavara- ja palveluluovutukset, jotka on arvonlisäverolaissa erikseen lueteltu verottomiksi toiminnoiksi. Eli verollisuus on pääsääntö ja verottomuus poikkeuksellista. Elinkeinotoiminnan ja kuluttajien käyttämiin palveluihin kohdistuu yhtäläinen verotus.³¹ Oma käyttö on veronalaista sekä tavaroiden että palvelujen osalta.³² Erikoissäännöksiä sovelletaan myyntiin kuluttajille, kaukomyyntiin, uusien kuljetusvälineiden hankintaan, tavarakuljetus- ja liitännäispalveluihin, ei-verovelvollisten yritysten hankintoihin sekä sellaisten oikeushenkilöiden hankintoihin, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia.³³

2.3.3 Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Arvonlisäveroa ei tarvitse maksaa ollenkaan tiettyjen tavara- ja palveluluovutusten myynnistä. Arvonlisäverolain nelosluvun mukainen verottomuus koskee kiinteistöluovutuksia, terveyden- ja sairaanhoitopalveluja, sosiaalihuoltoa, eräitä koulutuspalveluja, rahoitus- ja vakuutuspalveluja, julkisia esiintyjiä ja esiintymispalvelujen välitystä, tekijän myymiä tai gallerian välittämiä kuvataiteen tuotteita, tilattuja lehtiä, ammattikäyttöön tarkoitettuja vesialuksia sekä niihin kohdistuvia työsuorituksia, sokeiden harjoittamaa toimintaa tietyin edellytyksin sekä eräitä muita erityistoimintoja.

³⁰ Pipatti-Vahtera 1995, s.49-50

³¹ Kallio 1994, s.43

³² Linnakangas-Juanto-Laatikainen 1994, s.42

³³ Verohallitus 1994, s.2

Osa edellä luetelluista toiminnoista on vapautettu arvonlisäverosta sen perusteella, että myös muille EU:n jäsenvaltioille on myönnetty oikeus kyseisiin poikkeuksiin jo direktiivimääräysten perusteella. Verottomuus näiden toimintojen osalta merkitsee sitä, että myynti on verotonta ja kyseistä toimintaa varten ostetut tavarat ja palvelut ovat vähennyskeltottomia. Eräisiin toimintoihin sovelletaan kuitenkin 0-verokantaa, mikä merkitsee sitä, että ostettujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvä vero saadaan palautuksena takaisin. Esimerkiksi yli yhdeksi kuukaudeksi tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myynti sekä tavaroiden vienti eli tavaroiden myynti EU:n ulkopuolelle eräin poikkeuksin, ovat 0-verokannan kohteena. Tavaroiden vientiä koskevan verotuksen tarkempi käsittely jätetään tämän työn ulkopuolelle.³⁴

2.3.4 Myynnistä suoritettavan veron laskenta ja veroprosentit

Tavarán myyntiä on tavarán vastikkeellinen luovuttaminen ja palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan. Yleensä myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike kaikkine hinnanalisineen ilman veron osuutta. Hinnanlisiin luetaan mm. toimituspalkkiot, kuljetus- ja postituskustannukset ja palvelun suorittajan matkakulut. Liittymismaksut sekä julkisista varoista saatavat avustukset ja tuet luetaan veron perusteeseen. Mutta esimerkiksi luotto- ja rahoituspalveluihin, jotka ovat verottomia palveluita, liittyvät osamaksukorot ja viivästyskorot ovat verottomia. Alennukset ja luottotappiot saadaan myös vähentää veron perusteesta. Palvelun oma käyttö ei aikaisemmin ollut verollista. Nykyisen käytännön mukaan otettaessa tavara tai palvelu omaan käyttöön, eli siirrettäessä vähennyskelpoisesta toiminnasta yksityiseen kulutukseen, joudutaan siitä suorittamaan veroa alkuperäisen ostohinnan, sitä alemman todennäköisen luovutushinnan tai sen arvon perusteella, josta maahantuonnin yhteydessä kannettiin vero. Itse valmistetun tavarán ja palvelun osalta veron perusteena ovat välilliset ja välittömät kustannukset.³⁵

³⁴ Pipatti-Vahtera 1995, s.16-17, 21, 117, Kallio 1994, s.59

³⁵ Pipatti-Vahtera 1995, s.71-77

Yleinen verokanta laskettaessa myynnistä maksettavaa arvonlisäveroa on 22 % tavarain tai palvelun verottomasta hinnasta luettuna. Suomi on käyttänyt vuoden 1995 alusta kolmea alennettua veroprosenttia 6%, 12% ja 17%, EU-säännösten salliman kahden alennetun veroprosentin sijasta. Tosin elintarvikkeiden ja rehujen 17 %:n vero kanta on voimassa vain vuoden 1997 loppuun saakka, jonka jälkeen niiden verokanta lasketaan 12 %:in. Samoin 12 %:n verokantaa sovelletaan kirjoihin, lääkkeisiin, erilaisiin liikuntatilojen käyttöoikeuden luovutuksiin ja muihin sellaisiin palveluihin, joilla asiakkaalle annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen sekä elokuvateatteriesityksiin. Alennettu 6 %:n verokantaa koskee henkilökuljetus- ja majoituspalveluita, Oy Yleisradio Ab:n valtion radiorahastosta saamaa avustusta, erilaisten musiikki-, teatteri- ja tanssiesitysten, urheilutilaisuuksien, näyttelyiden yms. pääsylippuja.³⁶

2.3.5 Vähennysjärjestelmä

Verotusjärjestelmän uudistuksessa tärkeätä oli pyrkiä poistamaan veron kertaantuminen. Nykyisen vähennysjärjestelmän mukaan jokainen arvonlisäverovelvollinen saa vähentää hankintoihinsa sisältyvän veron myyntien verosta. Eli käytännössä seuraavasti:

Myynnin verot - ostojen verot = tilitettävä vero

Yritys joutuu tilittämään siis ainoastaan jäljellejäävän erotuksen valtiolle. Kuten lain nimikin jo sanoo, veroa kannetaan arvonlisäverotuksessa aina myynnin yhteydessä, mutta vain siitä arvonlisäyksestä, joka kussakin valmistus- tai vaihdantaportaassa syntyy. Valtiolle kertyvän veron pohjana on tällöin se hinta, jonka lopullinen kuluttaja maksaa. Myös yhteisöhankinnasta suoritettava vero on vähennyskelpoista. Ainoastaan arvonlisäverovelvollisella yrityksellä on oikeus tehdä vähennys, jonka lisäksi myös myyjän on oltava arvonlisäverovelvollinen.

³⁶ Auranen 1995, s. 14-17

Veroasiantuntijat ovat painottaneet myös erityisesti sitä, että hankinta pitää käyttää arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa.³⁷

Vähennysoikeusrajoitukset poistuivat suurelta osin arvonlisäverotuksen myötä. Pääsääntöisesti kaikki verollista liiketoimintaa varten verollisina hankitut tuotantopanokset ovat vähennyskelpoisia. Ostovähennykset laajenivat koskemaan kuljetuskalustoa ja niiden kustannuksia, rakennuksia, pysyviä rakennelmia sekä kaikkia ostettuja rakentamispalveluja ja telepalveluja. Myös aktivoitava käyttöomaisuus, sekä lyhyt- että pitkäaikainen, ja siihen kohdistuvat perusparannukset, lukuunottamatta tuotannollisia investointeja, tulivat vähennyskelpoisuuden piiriin.³⁸

Vähennysjärjestelmän ulkopuolelle jäivät kuitenkin seuraavat kuluja aiheuttavat kohteet tietyiltä osin: henkilökuntatilat, työmatkat, ja yrityksen omaan käyttöön hankitut kuljetusvälineet, käytetyt tavarat, henkilökuntakulut, posti- ja edustuskulut ja ostot konkurssipesältä. Vähennysrajoituksia on perusteltu sillä, että rajoitukset koskevat laajasti ymmärrettynä verollista liiketoimintaa varten tehtyjä hankintoja, mutta jotka ahtaasti tulkiten ovat lähempänä yksityistä kulutusta.³⁹

2.3.6 Verotusmenettely

Arvonlisäverollista toimintaa harjoittavat yritykset, ammatinharjoittajat ja alkutuottajat merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, kukin siinä lääninverovirastossa, jonka alueella yrittäjän kotipaikka on. Verovelvollisen yrityksen kaikki verolliset toiminnot kootaan yhdelle ja samalle arvonlisäveroilmoitukselle. Siis esimerkiksi metsätalouden asiat ilmoitetaan samalla lomakkeella maatalouden kanssa. Vero on yleensä maksettava ja ilmoitus annettava joka kuukausi, huhtikuusta 1995 alkaen viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä, aikaisemman 25. päivän sijasta. Alkutuotannon harjoittajan, jolla on vain ja ainoastaan

³⁷ Auranen 1995, s.83-85

³⁸ Kallio 1994, s.138-139, Auranen 1994, s.347

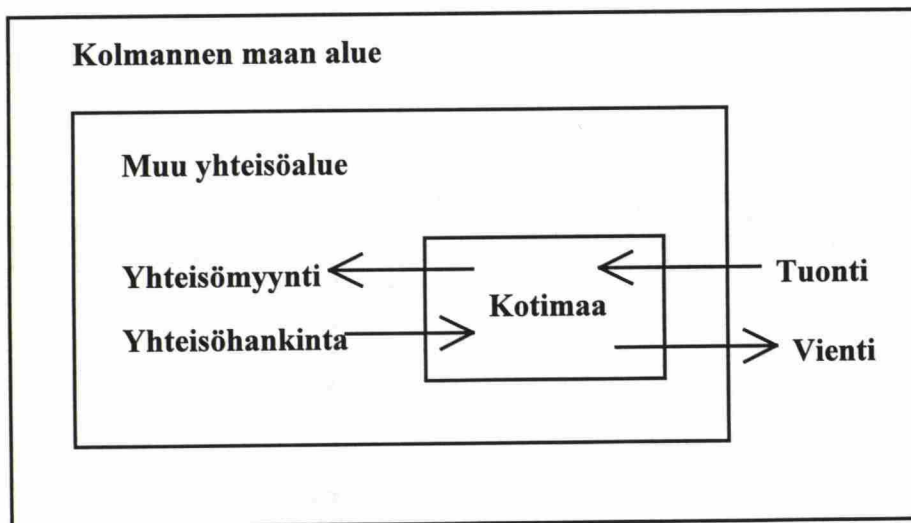
³⁹ Pipatti-Vahtera 1995, s.85-98, Auranen 1994, s.348

maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavaa toimintaa, ei tarvitse antaa kuin kerran vuodessa vuosi-ilmoitus toiminnastansa verotoimistolle ja maksaa vero viimeistään seuraavan vuoden helmikuun viimeisenä päivänä.⁴⁰ Kuukausi-ilmoituksen tietosisältö muuttui myös hieman arvonlisäverotuksen myötä. Lisäksi yritysten on annettava yhteenvetoilmoituksia yhteisömyynnistä ja vuosi-ilmoitus myynnin veron jakautumisesta eri verokantoihin.⁴¹

2.3.7 Yhteisökauppa

Suurin osa EU-jäsenyyden aiheuttamista muutoksista arvonlisäverolainsäädäntöömme koski yhteisökauppaa. Näiden uusien sääntöjen mukaan suomalaiset yritykset käyvät yhteisökauppaa muissa jäsenmaissa toimivien yritysten kanssa.⁴² Yhteisökaupan peruskäsitteet (Kuvio 5) ovat yhteisömyynti ja yhteisöhankinta. Kolmansien maiden kanssa harjoitetaan edelleen tuontia ja vientiä.

Kuvio 5: Verotukselliset aluekäsitteet ja termit EU:n sisämarkkinoilla



Lähde: Reimers 1996, s.9

⁴⁰ Pipatti-Vahtera 1995, s.152 ja 175-177

⁴¹ Verohallitus/Tullihallitus 1994, s.6

⁴² Auranen 1995, s.7

Tavaroiden yhteisömyynti

Sisäkaupan verotuksessa on vuoden 1995 alusta lähtien sovellettu pääsääntöä, ettei yhteisömyynnistä tarvitse maksaa veroa. Yhteisömyynti on verotonta silloin, kun tavaroiden ostaja maksaa määränpääperiaatteen mukaisesti yhteisöhankinnastaan veroa tavarantoimittajan veroperusteiden mukaan. Verottomuutta ei ole kuitenkaan sidottu siihen, että toinen jäsenvaltio tosiasiallisesti verottaa yhteisöhankinnan. Käytännössä ostajakaan ei joudu suorittamaan veroa normaaleissa kaupallisissa yhteisötoimituksissa, koska arvonlisäverovelvollisena tällä on oikeus vähentää liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen vero myynnistä suoritettavasta verosta.

Yhteisömyynnin verottomuuden ehtona on kaksi seikkaa. Ensiksikin myyjän on pystyttävä osoittamaan, että tavara on tosiasiallisesti kuljetettu tai lähetetty toiseen valtioon. Rahtikirja, kuljetuslasku tai muu vastaava asiakirja riittää selvitykseksi. Toiseksi ostajan tulee olla joko arvonlisäverollista toimintaa harjoittava yritys tai muu oikeushenkilö, jolla on jostakin toisesta EU-maasta saatu arvonlisäverotunnus. Myyjän tulee tarkistaa numeron oikeellisuus, joka on ehdoton edellytys myynnin verottomuudelle. Tavaroiden yhteisömyynnistä annetaan neljännesvuosittain ns. yhteenvetoilmoitus lääninverovirastolle Suomen markkina.

Yhteisömyynnistä joutuu kuitenkin maksamaan Suomessa arvonlisäveroa, jos edellytykset eivät toteudu. Esimerkkinä voidaan mainita seuraavanlaisia tapauksia:

- tavara toimitetaan EU:n alueella toiseen jäsenvaltioon, mutta laskun maksava asiakas on EU:n ulkopuolisesta valtiosta, eikä se ole rekisteröitynyt missään jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi
- tavara toimitetaan toiseen jäsenvaltioon, mutta laskutetaan suomalaista asiakasta, jolla on vain Suomessa annettu arvonlisäveronumero

- tavara toimitetaan sovitulle vastaanottajalle Suomessa, mutta laskutetaan toisessa jäsenvaltiossa olevalta ostajalta
- tavara toimitetaan johonkin toiseen EU-valtioon ja laskutuksen kohteena on yksityishenkilö tai muu sellainen asiakas, jolla ei ole arvonlisäverotunnusta.

43

Yhteisömyyntinä pidetään myös tilannetta, jossa suomalainen yritys siirtää liikeomaisuuttansa, vaihto- tai käyttöomaisuutta, toisessa yhteisömaassa tapahtuvaa liiketoimintaansa varten. Suomessa tavarán siirto katsotaan yhteisömyynniksi ja määränpäämaassa saman yrityksen yhteisöhankinnaksi. Liikeomaisuuden siirtoa ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa pidetä yhteisömyyntinä, eli silloin, kun tavarat siirretään toiseen yhteisövaltioon

- valmistustyön myyjälle käytettäväksi raaka-aineena tilanteessa, jota voidaan pitää yhteisökauppana,
- niihin kohdistettavaa työsuoritusta, esim. korjausta, varten,
- väliaikaisesti elinkeinonharjoittajan myymää palvelua, esim. koulutusta tai konsultointia, varten, jolloin palvelun myyntipaikalla ei ole merkitystä,
- väliaikaisesti sellaista tarkoitusta varten, joka oikeuttaisi täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamiseen määränpäämaassa, jos kyseessä olisi tuonti yhteisön ulkopuolelta,
- vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa henkilökuljetuksen aikana yhteisön ulkopuolella tapahtuvaa myyntiä varten,
- ja on kyse tavaroista, jotka myydään verotta tietyissä erikoistapauksissa toisiin jäsenvaltioihin yhteisömyyntinä tai yhteisön ulkopuolelle taikka diplomaateille tai eräille kansainvälisille järjestöille. 44

⁴³ Pipatti-Vahtera 1995, s.104-109, Anttila, s.50-51

⁴⁴ Nieminen-Anttila 1995, s.11-14, 11-20, 11-21

Tavaroiden yhteisöhankinta

Suomessa tapahtuva tavarankäytön yhteisöhankinta on arvonlisäveron alainen. Ostaja ilmoittaa toisessa yhteisömaassa olevalle myyjälle arvonlisäveronumeronsa, jonka perusteella myyjä laskuttaa tänne toimittamansa tavarat verotta. Ostaja maksaa itse yhteisöhankinnasta veron, jonka se saa käsitellä vähennettävänä verona, jos hyödyke tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vero samoin kuin sen vähennys kohdistetaan sen kuukauden laskelmaan, jolloin tavara vastaanotetaan. Suoritettava vero on asianomaisen veroprosentin mukainen vero (22 %, 17 %, 12 %) kauppalaskun määrästä.

Käytännössä veroa ei tarvitse maksaa ollenkaan. Saman veron saa nimittäin ilmoittaa ja vähentää saman hankintakuukauden aikana, jos verovelvollinen yrittäjä hankkii tavarat liiketoimintaansa varten ja vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Yksityishenkilöiden toisesta jäsenvaltiosta hankkimat uudet kuljetusvälineet katsotaan aina Suomessa verotettaviksi yhteisöhankinnoiksi siitä riippumatta, kuka on myyjänä tai ostajana. Kolmikantamyynnissä vain viimeinen ostaja maksaa yhteisöhankintaan liittyvän veron. Kolmikantakaupalla tarkoitetaan tilannetta, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin, mutta tavara kulkee fyysisesti suoraan ensimmäiseltä myyjältä jälkimmäiselle ostajalle.

45

Liikeomaisuuden siirto katsotaan Suomessa yhteisöhankinnaksi vastaavasti samoissa tilanteissa, kuin liikeomaisuuden siirto katsotaan yhteisömyynniksi. Yhteisöhankinnasta on kysymys silloinkin, kun siirron suorittava elinkeinonharjoittaja ei harjoita tavaroiden lähtövaltiossa liiketoimintaa. Tällöin edellytetään kuitenkin, että tavarat on hankittu tai valmistettu lähtövaltiossa.

46

⁴⁵ Pipatti 1995, s. 121-124

⁴⁶ Nieminen-Anttila 1995, s.11:14

Palvelujen toimittaminen yhteisökaupassa

Kuten edellä jo mainittiin, eivät EU:n sisäkauppasäännökset koske palvelujen myyntiä, vaan niitä verotetaan edelleen palvelujen myyntimaata koskevien määrittelyjen mukaan. Jos palvelu on Suomen arvonlisäverolain (64-69 §) mukaan luovutettu Suomessa, joutuu suomalainen palvelun myyjä maksamaan veron myynnistään. Jos luovutuspaikka on ulkomailla, ei palvelun myynnistä jouduta maksamaan Suomessa veroa, vaan verottaminen jää luovutusmaan asiaksi. Kun puolestaan ostetaan palvelu toisesta EU-maasta, ei se ole yleisen käytännön mukaan verollista myyntiä ko. maassa eikä myöskään yhteisömyyntiä. Tästä johtuen palvelusta joudutaan maksamaan vero Suomessa maahantuonnin yhteydessä. Jos ko. palvelu on vähennyskelpoinen arvonlisäverotuksessa, voidaan veron määrä vähentää samantien.⁴⁷

Vuoden 1996 alusta voimaantulleen lakimuutoksen myötä tavarán valmistustyön myyntiä ei pidetä enää yhteisömyyntinä, vaan irtaimeen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myyntinä. Tällaiset työsuoritukset voidaan laskuttaa verotta, jos ostaja käyttää ostossaan toisen jäsenmaan arvonlisäveronumeroaan. Järjestelyn edellytyksenä on, että tavara viedään pois siitä jäsenvaltiosta, jossa työsuoritus tehtiin. Työsuorituksen myynti verotetaan siten numeron antomaassa tavarán edelleenmyyntihinnassa.⁴⁸

Tavaroiden yhteisökuljetuksia koskevan erityissäännön mukaan kuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetus alkaa Suomesta. Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Kun kyseinen palvelu suoritetaan kuitenkin myös ulkomailla, katsotaan se myydyksi kokonaan ulkomailla, jos kuljetus tapahtuu suoraan ulkomaille tai ulkomailta. Tällaiset henkilökuljetuspalvelut ovat siten kokonaan verottomia. Irtaimeen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset, kuten huolto, puhdistus, korjaus tai muu vastaava on pääsääntöisesti myyty Suomessa, jos työsuoritus tehdään Suomessa. Sama pätee kiinteistöön kohdistuviin palveluihin, kuten rakennus-, suunnittelu- ja vartiointipalvelut, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Immateriaalipalvelut, kuten

⁴⁷ Pipatti-Vahtera 1995, s.105, 123, 292

⁴⁸ Verohallitus 719 1995, s.19

patentin luovuttaminen, atk- ja perintäpalvelut katsotaan ainoastaan silloin luovutetuiksi Suomessa, kun ostajalla on täällä kiinteä toimipaikka tai jos ostajan kotipaikka on täällä. Välityspalvelu, lukuunottamatta kuljetuspalvelun välitystä, on myyty Suomessa, jos välitetty tavara tai palvelu on myyty Suomessa. Ainoa poikkeus on, että ostajan käyttäessä ostossa jossakin toisessa jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnusta katsotaan palvelu myydyksi kyseisessä valtiossa ja verotetaan luonnollisesti ko.maassa.

Poikkeukset Suomessa luovutettujen palvelujen verollisuudesta koskevat mm. kuljetuksiin liittyviä palveluja. AVL 71 §:n 1 kohdassa säädetään kuljetuspalvelut ja kuljetukseen välittömästi liittyvät lastaus-, purkaus- ja muut samanlaiset palvelut, kuten varastointi, huolinta ja lastin käsittely verottomiksi, kun on kyse yhteisön ulkopuolelle kuljetettavasta taikka ulkoisessa tai sisäisessä passitusmenettelyssä olevasta tavarasta. Ulkoisella passituksella tarkoitetaan Suomessa tapahtuvia transitokuljetuksia ja niihin liittyviä palveluita, kun tavara kuljetetaan EU:n ulkopuolelle. Sisäinen passitus puolestaan tarkoittaa tavarantoimittajan lähettämistä kolmannen maan kautta yhteisön jäsenvaltiosta toiseen. Myös tullivarastossa tai vapaa-alueella suoritettujen palvelujen myynti on verotonta.
49

2.3.8 Kauppa kolmansien maiden kanssa

EU:n sisäkaupan arvonlisäverotussäännöksillä ei ole välitöntä vaikutusta muiden kuin jäsenvaltioiden kanssa käytävän kaupan verotusmenettelyyn ja -kohteluun. EU:n ulkopuolelta tapahtuvasta tuonnista kolmansista maista kannetaan arvonlisävero edelleen samoja veroprosentteja soveltaen kuin kotimaan myynnistä. Tulliviranomaiset kantavat tuonneista veron ja tekevät tullauspäätökset, jonka nojalla verovelvollinen yritys saa käsitellä veron vähennettävänä verona. EU:n ulkopuolelta tuotu tavara saatetaan edelleen ilman veroseuraamuksia panna tullivarastoon. EU:n ulkopuolinen tuonti muuttui vuoden 1996 alusta merkittävästi, koska siitä lähtien Suomikin on joutunut soveltamaan EU:n yhtenäistulleja.⁵⁰

⁴⁹ Pipatti-Vahtera 1995, s. 124-133, Nieminen-Anttila 1994, s.3:64

⁵⁰ Pipatti 1995, s.124-125, Pipatti-Vahtera 1995, s.116

Tietynlaisten tavaroiden tuonnille on avattu tuontikiintiöt, jolloin tuontiyrityksen on haettava tulliviranomaisilta etukäteen oma tuontikiintiönsä voidakseen harjoittaa tuontia. Tiettyjen tuotteiden osalle, kuten tekstiileille, jätettiin vielä siirtymäkauden ajaksi hidastetulleja EU:n tullijärjestelmästä poiketen. ⁵¹ 1.1.1996 voimaantulleessa AVL:n muutoksessa tarkennettiin veron perustetta maahantuonnissa ja otettiin lakiin verottomia varastoja koskevat säännökset. Verottomiin varastoihin voidaan sijoittaa myös yhteisön alueelta tulevaa tavaraa. Vienti EU:n ulkopuolelle on säilynyt pääsääntöisesti verottomana. Edellytyksenä on edelleenkin selvitys siitä, että tavara on lähetetty tai kuljetettu ostajan vastaanotettavaksi EU:n ulkopuolella. ⁵²

2.4 Yleisesti arvonnlisäverotuksen ongelmakohdista ja sen myötä saavutetuista eduista

Arvonnlisäverotukseen siirtyminen ei ole havaintojen perusteella aiheuttanut suurempia ongelmia yrityksissä eikä verohallinnossa. Tarvetta lainmuutoksiin on tullut ilmi myöskin varsin vähän. Hankalimmat tulkintavaikeudet ovat ilmeisesti tulleet esiin lähinnä yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen verovelvollisuusaseman määrittelyn yhteydessä. Näiden yhteisöjen verovapautta sääteleviä säännöksiä tulisi luultavasti tarkastaa, koska niiden toiminta on monissa tapauksissa johtanut kilpailuhäiriöihin vastaavalla alalla toimivien yksityisten yritysten kanssa. ⁵³ Lisäksi muutamien liiketoimintojen yhteydessä on havaittu tiettyjä epäkohtia, kuten asiamiehet ja heille maksetut provisiot, matkatoimistoala ja lääkärikeskusten hallintopalvelut. ⁵⁴

Arvonnlisäverotukseen liittyy myös väärinkäytöksiä. Arvonnlisäveron ennakonpalautuksilla tehdyt petokset ovat vieneet veronmaksajilta varovaisten arvioiden mukaan satoja miljoonia markkoja vuodessa. Tekaistujen ostokuittien avulla petos on mahdollinen, kun myyntitoiminta on lain mukaan verotonta ja ostoista voi tehdä laskennallisen vähennyksen. Tällaisia ostoja ovat esimerkiksi

⁵¹ Simonen 22.2.1996

⁵² Tullihallitus 1996, s.82-83

⁵³ Taipale 1995, s.15

⁵⁴ Pipatti 1994 I, s.15

alkutuottajalta ostetut tai itse maahantuodut viljat, perunat, nautaeläimet, hevoset ja porot. Ongelma kiteytyy siinä, ettei ostokuittien aitoutta tarkisteta silloin, kun palautukset maksetaan yrittäjän kuukausi-ilmoituksen perusteella. Petos paljastuu siten vasta myöhemmin verotarkastuksen yhteydessä. Verohallitus on tämän takia kiristänyt kontrollia palautusten käsittelyssä estääkseen väärinkäytökset.⁵⁵

Arvonlisäverotusjärjestelmästä on koitunut myös monia etuja yrityksille. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä tarjoaa myös kilpailuedun yhteisömaiden yrityksille, kun ne kilpailevat yhteisömaista tulevista tilauksista. Sillä laskettaessa veron perustetta kolmansista maista tuotaville tavaroille luetaan veron perusteeseen mukaan tuonti- ja tullimaksut sekä erilaiset verot, joita ei pääsääntöisesti yhteisöhankinnan veron perusteeseen kuulu. Näin yhteisömaasta hankitun tuotteen hinta jää matalammaksi kuin kolmansista maista tuodun. Lopputuloksena on, että yhteisömaiden yritykset saavuttavat selkeän kilpailuedun. Kolmansiin maihin suuntautuvan tavaravientinsä suhteen eivät yhteisömaiden yritykset ole juurikaan saavuttaneet etuja kilpailtaessa tilauksista.

Kustannussäästöjä ovat puolestaan aiheuttaneet poistunut tarve etukäteisrahoittaa tuonnin arvonlisävero, rajamuodollisuuksien ja niiden aiheuttamien viivästysten poistuminen, hallinnollisten rasitusten väheneminen sekä lisääntyneet mahdollisuudet tehdä hankintoja muista jäsenmaista.⁵⁶ Edellä mainitulla "poistunut tarve etukäteisrahoittaa tuonnin arvonlisävero" tarkoitetaan yksinkertaisemmin kassavirtasäästöjä. Sillä kun aikaisemmin Suomessa perittiin veroja maahantuonnin yhteydessä, voi yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron nykyisen järjestelmän mukaan ilmoittaa ja vähentää samanaikaisesti. Yhteisöhankinnasta suoritettava vero samoin kuin sen vähennys käsitellään sen kalenterikuukauden laskelmassa, jonka aikana yhteisöhankinta on tapahtunut. Käytännössä veroja ei siis lankea maksettavaksi, joten yrityksen ei tarvitse pitää yllä suuria käteisvaroja.⁵⁷

⁵⁵ Olli Herrala 1995, s.4

⁵⁶ Hagelstam 1995, s.188

⁵⁷ KPMG 1993, s. 7, 41-42, Ihalainen 1993, s.37

3. ARVONLISÄVEROTUKSEN TOTEUTUMINEN EU:SSA

3.1 Euroopan Unionin arvonlisäverojärjestelmän perusta

Vuoden 1993 alusta poistettiin Euroopan Unionin eli EU:n alueelta jäsenmaita koskevat rajatarkastukset ja luotiin niin kutsuttu single market -alue, eli EU:n sisämarkkinat. Tämä merkitsi myös eri maiden tullilaitosten arvonlisäverotehtävien päättymistä jäsenmaiden välisessä kaupassa.⁵⁸ Viennistä tuli yhteisömyynti ja tuonnista yhteisöhankinta. Säännökset sisämarkkinakaupan verotuksesta sisältyvät vuoden 1993 alusta voimaan tulleisiin direktiiveihin 91/680/ETY ja 92/111/ETY, ns. ensimmäinen yksinkertaistamisdirektiivi. Näillä direktiiveillä muutettiin kuudetta arvonlisäverodirektiiviä, joka on EU:n jäsenvaltioiden aineellisen arvonlisäverolainsäädännön kannalta keskeisin. Vuoden 1995 huhtikuussa annettiin myös toinen yksinkertaistamisdirektiivi (95/7/EY), joka koskee mm. tavarahan maahantuonnin perustetta ja verottomuuksia, sekä matkailijamyynnin verottomuuden edellytyksiä. Nykyinen järjestelmä, joka perustuu määränpää- eli kulutusmaaperiaatteelle, on tarkoitettu alunperin vain väliaikaiseksi. Tavoitteena on ollut siirtyä vuoden 1997 alusta soveltamaan alkuperämaaperiaatetta. Tällöin tavaroiden myynti toisiin jäsenvaltioihin olisi verollista eli rinnastettavissa maan sisäiseen kauppaan. Siirtyminen uuteen järjestelmään ei luultavasti kuitenkaan tapahdu vielä vuoden 1997 alusta.⁵⁹

EY:n kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä, joka hyväksyttiin vuonna 1977 (77/388/EEC), on harmonisoitu kaikki tärkeimmät arvonlisäverotukseen liittyvät käsitteet. Sitä on täydennetty vuosien mittaan useilla eri direktiiveillä. Sisäkaupan arvonlisäveromenettelyä koskevat asiat on toteutettu muuttamalla säännöksiä joko pysyvästi tai väliaikaisesti. Eri maiden arvonlisäverojärjestelmät eivät silti ole vielä täysin yhdenmukaisia. Kuudennen direktiivin keskeisimmät käsitteet ovat alueellinen soveltaminen, veronalaiset luovutukset, luovutuspaikka, maksuvelvollisuuden syntyhetki, veron kannettavuuden ajankohta, verokantojen lukumäärä, verovapaudet, veron vähentäminen,

⁵⁸ Nielsen 1994, s.10

⁵⁹ Anttila 1995, s.44, Tullihallitus 1996, s.82, Savolainen 1996, B13

verovelvollinen ja verovelvollisen velvollisuudet. Liikevaihdoltaan pienet yritykset, maatalousyrittäjät ja matkailualan yrittäjät on otettu huomioon erityisin säännöksin. ⁶⁰

Kuudes direktiivi on itseasiassa ohje siitä, miten jäsenvaltioiden tulee järjestää lainsäädäntönsä. Se sitoo jäsenvaltioita vain toteutettavan päämäärän osalta. Toteuttamisen muotojen ja menettelytapojen valinta jää siten kansallisille viranomaisille. ⁶¹ Tästä johtuen peruskäsitteet ja yleiset periaatteet ovat jäsenvaltioissa samat, mutta yksityiskohtia voidaan tulkita eri maissa eri tavoin. Lisäksi kaikki direktiivin kohdat eivät ole pakottavia. Toistaiseksi jäsenvaltioille on myönnetty erityisoikeuksia päättää tiettyjen alojen tai tuotteiden erilaisesta verokohtelusta; verokannat, maanviljelijöiden verotus ym. Tähän on syynä jäsenvaltioiden varsin erilaiset yhteiskunnalliset olosuhteet. Direktiivin johtavana periaatteena pidetään kuitenkin kilpailuneutraalisuutta. Direktiiviä ei siten saa soveltaa tavalla, joka olisi omiaan vääristämään kilpailua yhteisön alueella. ⁶²

3.1.1 Kuudennen direktiivin keskeinen sisältö

EY:n kuudes arvonlisäverodirektiivi sisältää joukon säännöksiä, joista jäsenmaat eivät voi poiketa. Tietyissä kysymyksissä taasen on myönnetty poikkeuksia, joihin jäsenmailla on jo direktiivimääräysten perusteella oikeus. ⁶³

Direktiivin 2 artiklassa on määritelty arvonlisäveron soveltamisala. Veronalaista on verovelvollisen henkilön suorittama tavaroiden ja palvelujen luovuttaminen jäsenvaltion alueen sisällä, sekä tavaroiden yhteisöhankinta. Jäsenvaltioiden alueellinen ulottuvuus on määritelty 3 artiklassa. Joitain alueita on suljettu pois direktiivin soveltamisen piiristä, mm. Grönlanti ja Helgolandin saari .

⁶⁰ van Thiel 1993, s.2, Nyrhinen 1994, s.2-3

⁶¹ Lavikkala 1995, s.18

⁶² HE 88/93 s.10-11, Pipatti 1995, s.95, Nyrhinen 1994, s.2-3

⁶³ Kallio 1994, s.59

Verovelvollisen henkilön määritelmä on 4 artiklassa. Kaikki jotka itsenäisesti harjoittavat 2 artiklassa määriteltyä toimintaa, missä tahansa, ovat arvonlisäverovelvollisia. Valtio, kunnat ja muut julkisyhteisöt eivät direktiivin pääsäännön mukaan ole arvonlisäverovelvollisia viranomaistoiminnastaan. Ainoastaan silloin, kun niiden toiminnan katsotaan aiheuttavan kilpailuvääristymiä tai on kyse vedestä, sähköstä, telepalvelujen yms., ovat ne verovelvollisia. 13 artiklassa luetellut vapautukset verovelvollisuudesta koskevat pääasiassa terveyden-ja sairaanhoitoa, sosiaalihuoltoa, koulutusta, kulttuuria, rahoitus-ja vakuutustoimintaa, arpajaisia, pelitoimintaa, asuintarkoitukseen tapahtuvaa vuokrausta ja muiden kiinteistöjen kuin rakennustonttien luovutusta. Tietty yhteisöhankintoihin liittyvät erikoistapaukset on vapautettu arvonlisäverosta 14 artiklassa. Yhteisömyyntiin ja yhteisökuljetuksiin liittyvistä vapautuksista määrätään 15 artiklassa, sekä artikla 16 koskee yhteisön sisäiseen tavaraliikenteeseen liittyviä vapautuksia arvonlisäverosta.

Tavaran luovutuksena pidetään 5 artiklan mukaan aineellisten hyödykkeiden luovutusta. Aineellisia hyödykkeitä ovat muun muassa irtaimet tavarat, kiinteistöt ja energia. Palvelun luovutukseksi katsotaan 6 artiklan mukaan sellainen toiminta, jota ei pidetä 5 artiklan mukaisena tavaran luovutuksena. Palvelun luovutuksena käsitellään niinkin erilaisia toimintoja kuin tavaraan kohdistuvien työsuoritusten, tavaran käyttöoikeuden ja immateriaalioikeuksien luovutuksia. Tavaran yhteisöhankinnaksi luetaan 7 artiklan mukaan tavaroiden saapuminen jäsenvaltion alueelle.⁶⁴

Tavaran myyntipaikka määritellään 8 artiklassa. Tavaran luovutuspaikka on se, mistä tavaran kuljetus asiakkaalle alkaa. Jos myyjä asentaa tavaran, katsotaan luovutuspaikaksi tavaran asennuspaikka. Tavaran sijainti kaupantekohetkellä määrää luovutuspaikan siinä tapauksessa, ettei tavaroita lähetetä eikä kuljeteta asiakkaalle. Palveluiden myyntipaikka on 9 artiklan mukaan palvelun suorittajan liikepaikka tai kiinteä toimipaikka tai niiden puuttuessa siellä, missä hänellä on pysyvä osoite tai tavanomainen asuinpaikka. Kuljetuksen liitännäispalvelut, kuten lastaaminen, purkaminen yms. toimet sekä irtaimiin aineellisiin

⁶⁴ Terra-Kajus, s.25-28, 33,36-39, HE 88/93, s.10-11

hyödykkeisiin kohdistuvat työsuoritukset katsotaan kuitenkin luovutetuiksi siellä, missä ne fyysisesti suoritetaan. Kiinteään omaisuuteen kohdistuvien palveluiden luovutuspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.

Vero lankeaa maksettavaksi 10 artiklan mukaan silloin, kun tavarat on toimitettu tai palvelut suoritettu. Jos maksu tapahtuu etukäteen, syntyy veronmaksuvelvollisuus jo tuolloin. Veron peruste on määritelty 11 artiklassa, jonka mukaan se on se vastikkeen kokonaismäärä, jonka myyjä on luovutuksesta ostajalta, asiakkaalta tai kolmannelta osapuolelta saanut tai tulee saamaan. Veron peruste sisältää myös hyödykkeistä kannettavat verot arvonlisävero poislukien, sekä tulli-, tuonti- ja muut maksut ja myyjän ostajalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Liitännäiskustannuksia voidaan sisällyttää veron perusteeseen myös erilaisilla sopimuksilla. Ostajalle myönnettyjä alennuksia tai käteisalennuksia ei sisällytetä. Kun hyödyke otetaan omaan käyttöön, veron perusteena ovat tuotantokustannukset tai yleinen markkinahinta. Yhteisöhankinnan veron peruste on tavarantoimittajan maksama summa tai yleinen markkina-arvo.⁶⁵

12 artiklan mukaan tulee käyttää sitä verokantaa, joka on voimassa sillä hetkellä, kun veronmaksuvelvollisuus syntyy. Yleisen verokannan tulee olla sama sekä tavaroille että palveluille. 1993 sovittiin, että yleisen verokannan tulee olla vähintään 15 %, jonka lisäksi voidaan soveltaa kahta alempaa verokantaa, joista kumpikaan ei saa alittaa 5 %:a.⁶⁶

Vähennysjärjestelmästä on säädetty direktiivin 17, 18, 19 ja 20 artikloissa. Pääsääntöisesti hankinnoista maksetun arvonlisäveron saa vähentää myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta. Erityissäännökset koskevat pienyrittäjiä (art. 24), maanviljelijöitä (art. 25) ja matkatoimistoja (art. 26). Yksinkertaistamismenetelmistä säädetään artiklassa 27.

⁶⁵ Terra-Kajus, s. 28-32

⁶⁶ Terra-Kajus, s.32-33, HE 88/93, s.11

Yhteisövaltion ja yhteisön ulkopuolisen valtion välistä kauppaa säätelevät artiklat jätetään tämän työn ulkopuolelle.

3.2 Säännösten toteutuminen Suomen ja kohdemaiden välisen yhteisökaupan verotuksessa; erityisesti varastointi ja jatkojalostus kohdemaissa

Seuraavissa kolmessa kappaleessa tullaan käsittelemään Saksan, Belgian ja Hollannin arvonlisäverolainsäädäntöjä erittäin yksityiskohtaisesti. Kunkin maan kohdalla selvitetään mahdollisimman tarkasti kaikki ne arvonlisäverotukselliset seikat, joilla on olennaista merkitystä Suomen ja ko. maiden välisen kaupan kannalta, erityisesti varastointi- ja jatkojalostustoimintojen osalta.

Kappaleiden sisältö ei tarjoa missään tapauksessa tyhjentävää selvitystä jokaisen käsiteltävän asian kohdalla, esim. verovelvolliset henkilöt. Tästä johtuen tietyt arvonlisäverosäännökset, jotka kylläkin sisältyvät ko. maiden lainsäädäntöihin, tullaan sivuuttamaan epärelevantteina tutkittavien asioiden kannalta. Kolmikantakauppaa ja ketjutoimituksia koskevia säännöksiä ei voida soveltaa siksi, että tavaroiden omistusoikeus säilyy koko ajan Enso-Gutzeit Oy:llä.⁶⁷

Yksinkertaistamismenetelmän avulla ulkomaalainen liiketoimintaa harjoittava yrittäjä voi puolestaan välttyä rekisteröitymiseltä tavaran myyntimaassa. Tällöin on kyse käännetyistä verovelvollisuudesta eli asiakas vastaa arvonlisäveron maksamisesta. Käännettyä verovelvollisuutta sivutaan tekstissä ajoittain, mutta sitä ei voida varsinaisesti soveltaa kaikkien maiden osalta tämän tutkielman ongelmien ratkaisussa. Saksassa ja Belgiassa tätä käytäntöä sovelletaan lähinnä ainoastaan ulkomaalaisten myymien immateriaalipalvelujen yhteydessä, kuten tietyt agentin palvelut. Hollannin osalta sitä käsitellään tarkemmin, koska siellä käännetyllä verovelvollisuudella on suurempi merkitys.⁶⁸ Myös kaukomyyntisäännös joudutaan sivuuttamaan, sillä se koskee ainoastaan yksityishenkilöille tai heihin rinnastetuille henkilöille, joiden hankinta ei kuudennen direktiivin säännösten mukaan muodosta arvonlisäveron alaista yhteisöhankintaa, harjoitettavaa myyntiä jäsenvaltiosta toiseen.⁶⁹

⁶⁷ C&L 1994, s. 73, 112, 172, IBFD: Netherlands-25, Belgium-28, Germany-29

⁶⁸ IBFD: Germany-110-111, Netherlands-32, 78 ja Belgium, 104-107

⁶⁹ Anttila 1995, s. 44-55, s. 52

3.2.1 Saksan arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin

Saksan arvonlisäverojärjestelmä on koottu Saksan liikevaihtoverolakiin, joka on ollut voimassa vuodesta 1968 asti. Vuonna 1980 lainsäädäntöä mukautettiin myötäilemään EY:n kuudetta direktiiviä. Saksojen yhdistymisen jälkeen vuoden 1991 alusta sen vaikutusalue laajennettiin kattamaan myös entinen Itä-Saksan alue.⁷⁰ Saksalainen tulkinta sisämarkkinoiden verotussäännöistä on ollut suuntaa-antava useissa jäsenvaltioissa, kun EU:n yhteisiä verotussääntöjä on sovellettu jäsenvaltion kansalliseen arvonlisäverolakiin.⁷¹

3.2.1.1 Verovelvollisuus

Verovelvollisia ovat kaikki yrittäjät, vapaan ammatin harjoittajat sekä yhteisöhenkilöt tekevät henkilöt. Ulkomaalainen yritys on myös verovelvollinen, jos se myy tavaroita tai palveluita Saksassa. Määritelmä vastaa täysin EY:n kuudennen direktiivin säännöksiä.⁷²

3.2.1.2 Rekisteröityminen

Koska yksi veroviranomainen hoitaa keskitetysti kaikki yhden yrittäjän verotukseen liittyvät asiat, ei yrittäjän tarvitse rekisteröityä erikseen arvonlisäverotuksellisessa mielessä.⁷³ Käytännössä jokaisen yksittäisen yrittäjän ja yrityksen tulee kuitenkin anoa oma verorekisterinumero aloittaessaan liiketoiminnan Saksassa.⁷⁴

Ulkomaalaisen liiketoimintaa harjoittavan yrittäjän on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi riippumatta siitä, onko sillä pysyvä toimipaikka Saksassa vai ei.⁷⁵ Ulkomaalaisen yrittäjän, jolla on pysyvä toimipaikka Saksassa, täytyy anoa arvonlisäverotunnistetta pysyvän toimipaikkansa sijaintialueen

⁷⁰ PWE 1994 I, s.68

⁷¹ Reimers 1996, s.V

⁷² C&L 1994, s.109

⁷³ PWE 1994 I, s.69

⁷⁴ IBFD: Germany, s.93

⁷⁵ IBFD: Germany, s.109

verotoimistosta. Jos pysyvää toimipaikkaa ei ole, tulee kyseeseen sen alueen verotoimisto, missä yrittäjä harjoittaa tärkeimpiä liiketoimiansa. Rekisteröitymiseen ei liity mitään virallisia vaatimuksia. Hänen on kuitenkin viisainta nimittää itselleen agentti hoitamaan rekisteröitymiseen liittyvät asiat viranomaisten kanssa. ⁷⁶

Jos asiakas on vastuussa veron maksamisesta käänteisen verovelvollisuuden nojalla, ei rekisteröintiä vaadita. Tietyissä tapauksissa verovelvollisuus voidaan nimittäin siirtää saksalaiselle tai ulkomaalaiselle urakkatoimituksen toimeksiantajalle. Tämä vähennysmenettelyksi nimitetty verotusmenettely ei tule kuitenkaan kysymykseen tässä työssä käsiteltävien toimintojen osalta, koska sitä ei voida soveltaa ulkomaalaisen yrittäjän harjoittamaan tavaroiden myyntiin Saksassa. ⁷⁷

Ulkomaalaisen konsignaatiotavaroiden omistajan tulee periaatteessa rekisteröityä Saksassa arvonlisäverovelvolliseksi. Hän voi kuitenkin välttyä rekisteröitymiseltä yksinkertaistamissääntöjen nojalla, jos hän lähettää tavarat komissioagentille, joka hoitaa tavaroiden välityksen, maksaa yhteisöhankintaan liittyvän veron ja Saksan sisällä tapahtuviin myynteihin liittyvän veron. ⁷⁸

Veroedustaja

Saksan liikevaihtoverolaki ei ole määritelmää veroedustajalle, joten se ei velvoita veroedustajan käyttöön, vaan ulkomaalainen yrittäjä voi suorittaa ilmoitusvelvollisuutensa Saksan veroviranomaisille myös omatoimisesti ulkomailta käsin. Jos saksalaista veroedustajaa kuitenkin käytetään, on veroedustajalla samat oikeudet ja velvollisuudet kuin verovelvollisella. Veroedustajana voi toimia esimerkiksi ulkomaalaisen yrittäjän oma tytäryhtiö, muu kauppakumppani tai virallinen veroasiantuntija. ⁷⁹

⁷⁶ PWE 1994 I, s.68, IBFD: Germany, s.ii-iii, C&L 1994, s.113-114

⁷⁷ IBFD: Germany, s.45, 62 ja 110, Reimers 1996, s.73

⁷⁸ C&L 1995, s.12, 127

⁷⁹ Reimers, s.117-118

Pysyvän toimipaikan määritelmä

Pysyvän toimipaikan määritelmä on Saksan lainsäädännössä sama tuloverotuksessa ja muussa verotuksessa, kuten liikevaihtoverotuksessa. Määritelmän mukaan pysyvä toimipaikka on kiinteä liiketoimipaikka tai tehdas, josta käsin liiketoimintaa hoidetaan. Pysyvän toimipaikan alaisuuteen luetaan erityisesti liikkeen johtopaikka, sivuliikkeet, toimistot, osto- ja myyntikonttorit, kaivokset, tehtaat ja varastot. Myyntikonttoreilta edellytetään myös myyntejä Saksassa. ⁸⁰ Konsignaatiovaraston, asiakkaan tiloissa oleva varaston, ei kuitenkaan katsota muodostavan pysyvää toimipaikkaa. ⁸¹

3.2.1.3 Veronalainen liiketoiminta

Tavaroiden ja palveluiden myynti yrittäjien harjoittamana, tavaroiden yhteisöhankinta, oma käyttö ja yhdistysten/työnantajien harjoittama tavaroiden ja palveluiden ilmaismyynti jäsenilleen/alaisilleen ovat kaikki arvonnlisäveronalaisia liiketoimia. Tavaroiden yhteisöhankintaa koskevat kuitenkin eri säännöt, koska se on aina verollista, harjoitti sitä kuka tahansa. ⁸² Saksan liikevaihtoverolakia sovelletaan ainoastaan Saksan alueelle tapahtuneisiin liiketoimiin, joiden verollisuuteen vaikuttaa myyntipaikka. Myyntiajankohta määrää edelleen myyntihetken. Tavaroiden asettamista hankkivan osapuolen saataville pidetään tavaroiden myyntihetkenä. Palveluita koskevaa myyntihetken määritelmää ei Saksan liikevaihtoverolaissa ole. Käytännössä kuitenkin sovelletaan palvelun loppuunsaattamisen ajankohtaa. ⁸³

Tavarat

Tavaroiden myyntipaikka määräytyy sen mukaan, missä tavaroihin liittyvä omistusoikeus siirtyy. Eli vaikka liiketoimen molemmat osapuolet olisivat saksalaisia, mutta tavarat myyntihetkellä ovat Saksan ulkopuolella, katsotaan

⁸⁰ IBFD: Germany, s.109-110

⁸¹ PWE 1994 III, s.184

⁸² CEC 1993, s.168

⁸³ IBFD: Germany, s.34

myyntipaikan sijaitsevan ulkomailla. Kuljetus- ja lähetystoimituksissa tavarahan myyntipaikaksi muodostuu kuljetuksen lähtöpaikka tai se paikka, jossa yritys luovuttaa tavarat huolitsijalle, kuljetusliikkeelle tai toimitsijalle lähetystä varten.⁸⁴

Ulkomaalaisen yrittäjän myydessä Saksassa sijaitsevasta varastostaan tavaroita, jotka hän on sinne jo aikaisemmin toimittanut, koskee tätä menettelyä normaalit myyntipaikkaa koskevat säännöt. Eli myynti tapahtuu Saksassa. Tullivapailla alueilla tapahtuva myynti on puolestaan pääsääntöisesti arvonlisäverosta vapaata, koska tullivapaat alueet eivät kuulu Saksan vaikutusalueeseen. Tällaisille alueille voi toimittaa tavaroita ainoastaan EU:n ulkopuolelta, ei yhteisöalueelta.⁸⁵

Palvelut

Palveluiden myyntipaikaksi katsotaan se paikka, missä myyjä harjoittaa liiketoimintaa tai missä hänellä on pysyvä toimipaikka. Tarpeentullen myyntipaikka voidaan määritellä myös sen mukaan, missä yrittäjän asujaimisto tai tavanomainen asuinpaikka sijaitsee taikka missä johdon pääpaikka sijaitsee. Poikkeuksia pääsäännöstä on kuitenkin useita. Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut katsotaan myydyiksi siellä, missä ko. omaisuus sijaitsee. Tiettyjen palveluiden myyntipaikan katsotaan olevan siellä, missä ne suoritetaan joko ainoastaan tai suurelta osin, jos ne liittyvät laivakuljetukseen, varastointiin, irtainten liikutettavissa olevien esineiden työstämiseen ja työpanoksen tarjoamiseen asiantuntijan lausunnoin. Palvelusuorituksen vastaanottajan kotipaikka katsotaan myyntipaikaksi esimerkiksi silloin, kun on kyse työvoiman hankkimisesta yritykseen.⁸⁶ Ulkomaalaisten, joilla ei ole Saksassa pysyvää toimipaikkaa, Saksassa ostamat palvelut vapautetaan liikevaihtoverosta ainoastaan silloin, jos myyntipaikka on Saksan ulkopuolella.⁸⁷

⁸⁴ IBFD: Germany, s.29, Reimers 1996, s.14

⁸⁵ IBFD: Germany, s.30, Fritsch, 7.3.1996

⁸⁶ IBFD: Germany, s.31-33

⁸⁷ IBFD: Germany, s.45

Yhteisökuljetuksena pidetään kuljetusta, joka alkaa yhden EU-maan alueella ja päättyy toisen EU-maan alueelle. Yhteisökuljetuksen suorituspaikaksi katsotaan se paikka, jossa tavaroiden kuljetus alkaa. Kuljetussuorituksen verotus suoritetaan siten myös yleensä samassa maassa. Ainoastaan jos toimeksiantaja tilaa kuljetussuorituksen tai sen liitännäispalvelun, kuten lastaus tai varastointi, jonkin muun EU-maan arvonlisäverotunnisteella kuin sen jäsenmaan, jossa kuljetus alkaa, muuttuu kuljetuksen suoritus- ja samalla verotuspaikka. Kuljetussuoritus verotetaan tällöin kyseisessä muussa EU-maassa, jonka tunnustetta toimeksiantaja käyttää, edellyttäen että kuljetuksen suorittaja ei ole rekisteröitynyt siinä maassa. Yhteisökuljetus voidaan siis silloin laskuttaa ilman liikevaihtoveroa, sillä kuljetuksen toimeksiantaja pidättää laskun vero-osuuden ja suorittaa sen esimerkiksi Saksan verovirastoon, jos hän on rekisteröitynyt Saksassa. Kyse on verovelvollisuuden siirtämisestä.⁸⁸

Saksan ulkopuolelle myytävät palvelut eivät ole liikevaihtoveron alaisia. Tapahtumaan liittyy lisäksi vähennysoikeus, jos ulkomaalainen palvelun ostaja on muutoin arvonlisäverovelvollinen Saksassa. Myös Saksan ulkopuolelta ostetut palvelut, saksalaisten ostamina, ovat yleissäännön mukaan liikevaihtoverosta vapaita. Mutta koska myyntipaikkasääntöön sisältyy edellisessä kappaleessa mainittuja poikkeuksia, voivat kyseiset palvelut silti olla ajoittain liikevaihtoveron alaisia.⁸⁹

Tavaran valmistustyön, eli tavaran käyttötarkoitusta muuttavan työsuorituksen myyntiä koskeneet erityissäännökset poistuivat 1.1.1996 toisen yksinkertaistamisdirektiivin myötä. Tämän seurauksena sitä ei enää pidetä yhteisömyyntinä vaan irtaimeen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myyntinä, virallisesti muuna suorituksena. Siten esimerkiksi pakkaustoimintaa ja jalostustyösuoritusta ei enää eroteta verotuksellisesti toisistaan, vaan molemmat ovat 15%-verokannan alaisia palveluita, muita suorituksia. Myyntipaikka määräytyy periaatteessa sen mukaan, missä työn suorittaja pääasiassa toimii. Tällaiset työsuoritukset voidaan laskuttaa verotta, jos toimeksiantaja tilaa työsuorituksen toisen yhteisömaan arvonlisäverotunnisteella, joka on myös

⁸⁸ Reimers 1996, s.85, 88-89

⁸⁹ IBFD: Germany, s.44, 62 ja 110

merkittävä laskuun. Tämän johdosta yhteisöalueelle suoritettuja esimerkiksi jalostus- tai korjaustyösuorituksia ei ilmoiteta saksalaisessa yhteenvetoilmoituksessa. Mutta lisäksi vaaditaan, että tavara on toimitettava pois Saksasta muulle yhteisöalueelle. Enää ehtona ei ole se, että työsuorituksen tuloksena tulisi syntyä uusi ja funktioltaan erilainen tuote. Työsuorituksen verotuspaikaksi määräytyy toimeksiantajan EU-maa eli käytännössä verovelvollisuus siirretään suorituksen vastaanottajalle.⁹⁰

Myös uusi verovarastointijärjestelmä sisältyy toisen yksinkertaistamisdirektiivin uudistukseen, mutta Saksan arvonlisäverolaissa säännöksiä ryhdytään soveltamaan vasta 1.1.1997 lähtien. Paperia ei kuitenkaan lueta Saksassakaan niihin tavaroihin, joita kyseinen systeemi kattaa, joten verovarastointijärjestelmää ei jokatapauksessa voitaisi hyödyntää tämän tutkimuksen ongelmien ratkaisussa.⁹¹

Agenttien toiminta

Kun agentti suorittaa liiketoimen päämiehen nimissä, katsotaan hänen harjoittavan välitystoimintaa. Agentti maksaa liikevaihtoveroa ainoastaan välityspalkkiostaan. Komissiokaupassa myynti tapahtuu asiamiehen nimissä, mutta päämiehen lukuun. Saksassa tavaroiden myynnintä luokitellaan jo tavaroiden myynniksi. Eli tavaroiden omistusoikeus siirtyy heti päämiehen toimittaessa tavarat alkuperämaasta määränpäämaahan asiamiehelle, joka voi siten ilmoittaa välittömästi arvonlisäveronalaisen yhteisöhankintansa veroviranomaisille. Tavaroihin liittyvä riskit ja edut eli niihin liittyvä taloudellinen hallintaoikeus siirtyy, muttei laillinen omistusoikeus. Tämä pitää paikkaansa riippumatta siitä, myykö asiamies tavaroita eteenpäin vai ei, tai onko hän löytänyt tavaroille ostajaa vai ei.⁹²

Välityspalvelu voi silloin olla vapaata liikevaihtoverosta agentin toimiessa toisen nimissä ja toisen lukuun, jos välityksen kohteena ovat mm.

⁹⁰ Fritsch 16.1.1996 ja 12.2.1996, Reimers 1996, s.65-66

⁹¹ Fritsch 16.1.1996 ja 12.2.1996, Verohallitus 719 1995, s.19

⁹² KPMG 1993, s.10, Bundesministerium der Finanzen 1993, s.1005

kansainväliseen tavaroiden kuljetukseen liittyvät palvelut. Näistä mainittakoon palvelut, jotka liittyvät tuontiin, vientiin ja uudelleenlastaukseen. Lueteltuihin palveluihin liittyy myös vähennysoikeus.⁹³

3.2.1.4 Yhteisökauppa

Yhteisömyynti

Yhteisömyynti on vapautettu arvonlisäverosta. Myyjällä on normaali ostovähennysoikeus, joka koskee myös yhteisöhankinnoista maksettua veroa. Verovapauden ehtona on, että ostaja on verovelvollinen henkilö, käyttää tavaroita omassa liiketoiminnassaan ja että hankinta on arvonlisäveron kohteena määränpäävaltiossa. Yrittäjän tai tavarantoimittajan on kuljetettava tai lähetettävä tavarat toiseen yhteisövaltioon, josta on oltava luotettavat todisteet. Sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunnisteet on ilmoitettava verottomassa laskussa.⁹⁴ Myös konsignaatiolähetykset muodostavat yhteisömyynnin, kun ne kuljetetaan pois Saksasta.⁹⁵

Kun yritys kuljettaa tai lähettää oman liiketoimintansa puitteissa tavarantoimittajan toisessa EU-maassa toimivaan yksikkönsä pitempiaikaista käyttöä varten, on kyse yrityksen sisäisestä yhteisötoimituksesta. Yritys suorittaa tällöin sekä yhteisömyynnin että yhteisöhankinnan. Toisaalta yhteisömyyntiin liittyy ostovähennys, joten yrityksen ei tarvitse tällaisessa tilanteessa maksaa veroja. Asia on kuitenkin käsiteltävä verotuksessa, koska tällä tavalla valtiot voivat valvoa, että kaikki tavarat ovat jonkun yhteisömaan arvonlisäverotuksen piirissä. Verotuksen toteutumisen edellytyksenä painotetaan erityisesti sitä, että tavara toimitetaan pysyvästi toiseen EU-maahan esimerkiksi käytettäväksi sijoitusomaisuutena tai edelleenmyyntiä varten. Tavaroiden myyntipaikaksi määräytyy tällöin Saksa.⁹⁶

⁹³ IBFD: Germany, s.45-48

⁹⁴ C&L 1994, s.112, Reimers 1996, s.38

⁹⁵ C&L 1995, s.127

⁹⁶ Reimers 1996, s.47-48, Auranen 1995, s.58

Tavarat voidaan toimittaa määränpäämaassa myös esimerkiksi tietynlaiseen toimitusvarastoon, josta ne on tarkoitus toimittaa edelleenmyyntiin. Toimintayksikön ei tarvitse täyttää kaikkia normaaleja toimipaikalle asetettuja kriteereitä. Esimerkiksi tori kelpuutetaan tällaisen myyntitoiminnan harjoituspaikaksi. Silläkään seikalla ei ole merkitystä, kuuluuko Saksassa sijaitseva yksikkö, esimerkiksi varasto, yrittäjälle itselleen vai onko hän vuokrannut tilan tms. joltain ulkopuoliselta yrittäjältä. Ulkomaalaiset yrittäjät vuokraavat varastotilaa usein kuljetusfirman omistamasta varastoista, jonka katsotaan olevan verotuksen kannalta kuin ulkomaalaisen yrittäjän oma varasto. Ehtona on tosin, että tavaroiden omistusoikeus säilyy ulkomaalaisella yrittäjällä siihen asti, kunnes tavarat luovutetaan lopulliselle asiakkaalle. Tavaraan saa kohdistaa myös työsuorituksia ennen myyntiä, joko itse tai ostamalla palvelun ulkopuoliselta yrittäjältä. Jos kuitenkin osa tavaroista jää myymättä ja ne palautetaan takaisin alkuperämaahan, ei näiden tavaroiden siirtämistä uudestaan maiden rajojen yli katsota yhteisömyynniksi eikä yhteisöhankinnaksi, koska ne ovat olleet ainoastaan väliaikaisesti määränpäämaassa.⁹⁷

Yhteisömyynnin ei pääsääntöisesti katsota toteutuvan silloin, kun tavarat siirretään saman yrityksen sisällä ainoastaan väliaikaiseen tai määräaikaiseen käyttöön toiseen yhteisövaltioon. Tavarankäytöllä määränpäämaassa ei ole sinänsä merkitystä. Näillä toimituksilla ei ole Saksan liikevaihtoverolain mukaan verotuksellista merkitystä, mutta yritys joutuu kuitenkin pitämään niistä kirjaa. Yhteisömyynnistä ei ole kyse silloin, kun

- tavarat toimitetaan väliaikaisesti toiseen yhteisömaahan ja niiden avulla suoritetaan muita suorituksia. On samantekevää, toimitetaanko tavarat takaisin alkuperämaahan vai jäävätkö ne määränpäämaahan. Tällaiseksi luokitellaan esimerkiksi nostokraanan tai rakennusmateriaalien tuominen rakennustyömaalle.
- tavara siirretään määränpäämaahan yrittäjän myymää palvelua varten, kuten kaivinkoneen siirtäminen määränpäämaahan siellä vuokrattavaksi.

⁹⁷ Bundesministerium der Finanzen 1993, s.1005, Fritsch 16.1.1996

- tavara siirretään määränpäämaahan siihen kohdistuvaa työsuoritusta, esimerkiksi korjausta, varten.
- vastaavissa tapauksissa tavaroiden tuonti yhteisön ulkopuolelta EU-maahan olisi verotonta, esimerkiksi yrityksen osallistuessa toisessa EU-maassa näyttelyyn tai messuille se kuljettaa näyttelytavaraita muulle yhteisöalueelle.
- tavarat kuljetetaan määränpäämaahan asennettaviksi tai koottaviksi.
- yrittäjä luovuttaa tavarat toisessa EU-maassa olevalle työyhteisölle yhtiötoveruuden perusteella ja siirtää sen tätä tarkoitusta varten nimenomaiseen toiseen EU-maahan. Tällä ei tarkoiteta emoyhtiön ja tytäryhtiön välisiä tavarasiirtoja.⁹⁸

Määräaikaisen käytön perusteella ei ole silloin kyse yhteisömyynnistä, kun tavara siirretään tietyksi määräajaksi määränpäämaahan sellaista tarkoitusta varten, joka oikeuttaisi täysin tullittoman väliaikaisen maahantuontimenettelyn soveltamiseen määränpäämaassa, jos kyseessä olisi tuonti yhteisön ulkopuolelta. Tällöin tavarat käyttöaika määränpäämaassa saa yleensä olla korkeintaan 24 kuukautta. Joissain tapauksissa käyttöaika on rajoitettu jopa 12 kuukauteen.⁹⁹

Yhteisöhankinta

Yhteisöhankinta on aina liikevaihtoveron alaista, harjoitti sitä kuka tahansa. Yhteisöhankinnoiksi katsotaan liiketapahtumat, joissa yrittäjä tai oikeushenkilö, joka ei ole yrittäjä tai ei toimi yrityksen nimissä, hankkii toiselta yrittäjältä tavarat vastiketta vastaan ja tämä tavara siirtyy muulta yhteisöalueelta tavarat vastaanottajan EU-maahan. Yrityksen sisäiset tavaroiden siirrot yhteisömaiden välillä käsitellään yhteisöhankintoina määränpäämaassa, kuten myös konsignaatiolähettykset muodostavat yhteisöhankinnan saapuessaan Saksaan. Hankintaveron on tavarat hankkijalle yleensä vähennyskelpoinen. Yhteisöhankinnan yhteydessä syntyvän hankintaveron suorittaminen on täysin ostajan harteilla, sillä myyjää ei voida velvoittaa yhteisvastuuseen. Käytännössä ostajan ei tarvitse suorittaa veron maksua, vaan hankintaveron määrä ilmoitetaan

⁹⁸ Reimers 1996, s.48, Bundesministerium der Finanzen 1993, s.1005, Fritsch 29.3.1996

⁹⁹ Bundesministerium der Finanzen 1993, s.1006

kuukausiveroilmoituksessa, jossa vero samalla ilmoitetaan vähennyskelpoiseksi.
100

Kun isompi tavaralähetys on nominoitu useammalle eri asiakkaalle, joille tavarat on tarkoitus toimittaa suoraan esimerkiksi Suomesta Saksaan samalla lähetyskerralla, voi ulkomaalainen yritys suorittaa tällöinkin tavaroiden siirron yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä. Yksinkertaistamissääntöjen salliman menettelyn ehtona on, että tavaroita toimitetaan säännöllisesti ja useammalle asiakkaalle yhdellä kerralla. Kokonaistoimitus käsitellään yhteisöhankintana Saksassa. Tämän jälkeen Saksassa tapahtuvat toimitukset katsotaan Saksassa tapahtuviksi tavaroiden myynneiksi ja ovat siten Saksan liikevaihtoveron alaisia, minkä seurauksena ulkomaalaisen on pakko rekisteröityä Saksassa verovelvolliseksi. Tällaisessa tapauksessa ei voida harjoittaa verotonta yhteisömyyntiä jokaisen asiakkaan ja ulkomaalaisen yrittäjän välillä, koska yhteisömyynnin verottomuus edellyttää, että ostajapuolella on ainoastaan yksi asiakas. Verottomassa yhteisömyynnissä on siis vain kaksi osapuolta. 101

3.2.1.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Arvonlisäverosta vapaita suorituksia on kahdenlaisia:

a) Täysin liikevaihtoverosta vapautetuilla suorituksilla tarkoitetaan sitä, ettei edelleenmyytäessä voida käyttää hyväksi aikaisemmin maksettuaan veroon perustuvaa vähennysoikeutta. Vapautus koskee lähinnä kiinteän omaisuuden myyntiä, kokonaisen yrityksen siirtoa ja rahoitustapahtumia. 102

b) Tietty myynnit on vapautettu liikevaihtoverosta, jonka lisäksi myös aikaisempi hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero saadaan vähentää. Tämän sääntelyn alla ovat mm. yhteisömyynti sekä kansainvälinen tavaroiden kuljetus ja tietty ko. kuljetuksen liitännäispalvelut. 103

¹⁰⁰ C&L 1995, s.127, 131, Reimers 1996, s.10, 13

¹⁰¹ Bundesministerium der Finanzen 1993, s.1006-1007

¹⁰² IBFD: Germany, s.49-52

¹⁰³ IBFD: Germany, s.53, 45

3.2.1.6 Veron peruste

Veron peruste sisältää kassaan maksetun summan vähennettynä hankintaverolla. Myöhästymiskorkoja ja laskussa erikseen eriteltyjä alennuksia ei oteta lukuun. 104 Maksettu summa vähennettynä arvonlisäverolla koostuu kaikista mahdollisista kulueristä, jotka tavarán tai palvelun vastaanottaja maksaa saadakseen ne haltuunsa. Mukaan luetaan myös sellaiset maksut, jotka joku muu kuin tavarán vastaanottaja suorittaa myyjälle, kun tavoitteena on edesauttaa vastaanottajaa saamaan tavarat tai palvelut haltuunsa. Samoin menetellään maksujen kanssa, jotka vastaanottaja suorittaa kolmannelle henkilölle. Lisäksi veron perusteeseen luetaan kaikki myyntiin liittyvät kustannukset ja veloitukset, jotka myyjä on suorittanut kolmannelle henkilölle siihen mennessä, kun tavarat saapuvat ensimmäiseen määränpäähänsä Saksan alueella. Tällaisia ovat mm. kuljetus-, vakuutus- pakkaus- ja komissiomaksut, subventoinnit sekä tullimaksut. Mutta koska EU:n sisällä ei makseta rajoilla tulleeja, jää yhteisöhanhinnasta ilmoitettavan veron laskentaperuste siten useimmiten alhaisemmaksi kuin kolmansista maista tuotavan tavarán osalta. 105

3.2.1.7 Vähennysoikeus ja palautukset

Vähennysoikeus koskee liikevaihtoveroja, jotka yrittäjä on maksanut aikaisemmin hankintojen hinnoissa Saksan sisäisessä kaupankäynnissä. Yhteisöhanhinnasta maksetut hankintaverot ovat myös vähennyskelpoisia, jos toimitetut tavarat on tarkoitettu yrittäjän yritykseen taikka käytettäväksi liiketoimessa, jota yrittäjä harjoittaa vapaasatamissa. Käytännössä tavarán hankkijan ei tarvitse suorittaa veron maksua, vaan yhteisöhanhinta-veron määrä ilmoitetaan kuukausiveroilmoituksessa, jossa se samalla ilmoitetaan vähennyskelpoiseksi. Periaatteessa vähennysoikeuden ehtona on, että yrittäjällä on hallussa kauppalasku tai muu dokumentti. Saksassa yhteisöhanhintaan liittyvän veron saa kuitenkin vähentää siitä riippumatta, onko yrittäjällä hallussaan validia kauppalaskua yhteisömyynnistä. 106

104 PWE 1994 I, s.69

105 IBFD: Germany, s.67-68, 74-74a, C&L 1995, s.128

106 IBFD: Germany, s.81, Reimers 1996, s.13, C&L 1995, s.130

Ulkomaalaisten yrittäjien tulee ilmoittaa veronalaiset tulonsa, jos heillä on pysyvä toimipaikka Saksassa. Sen mukaan myös heillä on samat vähennysoikeudet kuin saksalaisella yrittäjällä. Ulkomaalaisen yrityksen haaraliikkeellä on oikeus hyödyntää kaikki haaraliikkeen toimintaan liittyvät ostovähennykset, eli sekä suoraan haaraliikkeelle tehtyihin ostolaskuihin että toisessa maassa sijaitsevalle yrityksen pääkonttorille osoitettuihin ostolaskuihin liittyvät ostovähennykset. Pääkonttorilla tarkistetaan vielä, liittyvätkö kaikki ostolaskut varmasti haaraliikkeen toimintaan. Sinänsä ostovähennysoikeus on siis sama, oli ulkomaalaiselle yrityksellä pysyvä toimipaikka Saksassa tai ei.¹⁰⁷

Ulkomaalainen yrittäjä, oli yhteisön jäsen tai ei, voi myös anoa liikevaihtoveroa palautettavaksi, jos hän ei harjoita liiketoimintaa Saksassa eikä hänellä ole pysyvää toimipaikkaa siellä. Ulkomaalaisen ei tarvitse myöskään olla rekisteröitynyt Saksassa, riittää kun hän osoittaa olevansa rekisteröitynyt jossain toisessa EU-maassa. Palautuksen perustana olevien kulujen täytyy liittyä yrityksen tai yrittäjän liiketoimintaan. Näitä ovat esimerkiksi tavarankuljettamiseen ja huoltoon liittyvät kustannukset tai liikematkakulut. Ehtoina on, ettei ulkomaalainen yrittäjä harjoita liiketoimintaa Saksan vaikutusalueella taikka hän toimittaa ainoastaan tiettyjä liikevaihtoverosta vapautettuja tavaroiden kuljetukseen liittyviä palveluja tai hän on suorittanut vain sellaisia liiketoimia, jotka luetaan ns. vähennysmenettelyn alle. Vähennysmenetelmää voidaan soveltaa ainoastaan urakkatoimituksiin. Rajoituksena on, ettei palautusta voida vaatia, kun veron perusteena on Saksassa liikevaihtoverottomaksi katsottujen tavaroiden ja palveluiden myynti tai Saksan ulkopuolella tapahtunut myynti, joka olisi Saksassa suoritettuna jäänyt liikevaihtoverotuksen ulkopuolella.¹⁰⁸ Palautuksen hakemista varten saa nimittää avuksi agentin, esimerkiksi juristin tai tilintarkastajan. Se ei ole kuitenkaan pakollista.¹⁰⁹

¹⁰⁷ IBFD: Germany, s.112, PWE 1994 III, s.184

¹⁰⁸ PWE 1994 I, s.72-73, PWE 1994 III, s.185, Reimers 1996, s.73

¹⁰⁹ KPMG 1993, s.81

Vähennysoikeuden rajoitukset

Hankintojen hinnoissa maksettu vero ei ole vähennyskelpoista silloin, kun on kyse liikevaihtoverosta vapaista suorituksista, joihin ei liity oikeutta vähentää aikaisemmin maksettua veroa. Myöskään Saksan ulkopuolella suoritettuihin liiketoimiin liittyvä liikevaihtovero ei ole vähennyskelpoista, jos liiketoimet olisivat olleet Saksan vaikutusalueella suoritettuina vapautettuja liikevaihtoverosta. ¹¹⁰

3.2.1.8 Verokannat

Verokantoja on kaksi:

7% alennetun verokannan alaisuuteen kuuluu pääasiassa ruoka (ei ravintolassa tai hotellissa tarjottu), kirjat, sanomalehdet, kulttuuripalvelut;

15% standardiverokanta, joka kattaa kaiken muun. ¹¹¹

¹¹⁰ IBFD: Germany, s.82

¹¹¹ PWE 1994 I, s.71

3.2.2 Belgian arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin

Arvonlisäverojärjestelmä astui Belgiassa voimaan vuonna 1971. Lainsäädäntöä on sen jälkeen muutettu monessa kohdin vastaamaan EU:n kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.¹¹²

3.2.2.1 Verovelvollisuus

Verovelvollisia ovat kaikki, jotka harjoittavat säännöllisesti ja itsenäisesti liiketoimintaa, jonka tavoitteena on tarjota tavaroita tai palveluksia joko voitonansaintatarkoituksessa tai ei. Liiketoiminnan suorituspaikalla ei ole merkitystä. Myös yhteisön sisäpuolella tehdyt hankinnat sekä tavaroiden tuonti EU:n ulkopuolelta ovat toimia, jotka laukaisevat verovelvollisuuden. Kelpoisuus arvonlisäverovelvolliseksi yrittäjäksi ei riipu kansallisuudesta eikä myyjän tai maahantuojaan kotipaikasta taikka liiketoiminnan laadusta.¹¹³

3.2.2.2 Rekisteröityminen

Kaikki Belgiassa perustetut yritykset, jotka harjoittavat liiketoimintaa ja suorittavat arvonlisäveron alaisia liiketoimia Belgiassa, ovat velvollisia rekisteröitymään verovelvollisiksi yrityksen sijaintialueen alv-toimistoon. Tosin kun on kyse tilapäisistä aktiviteeteista, voidaan myöntää vapautus rekisteröitymisestä. Liikevaihdon suuruudella ei ole vaikutusta asiaan. Myös ulkomaalaisen yrittäjän Belgiaan perustama pysyvä toimipaikka luo velvollisuuden rekisteröityä.¹¹⁴ Poikkeuksen muodostaa kuitenkin verollisten hankintojen tekeminen Belgiassa sijaitseviin konsignaatio- tai call-off -varastoihin, jolloin ulkomaalainen yrittäjä ei ole aina velvoitettu rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Belgiassa. Yksinkertaistamismenetelmien perusteella ulkomaalaisen yrittäjän agentti vastaa

¹¹² PWE 1994 I, s. 18

¹¹³ CEC 1993, s. 16, C&L 1995, s.81

¹¹⁴ PWE 1994 I, s.18-19, PWE 1994 II, s.205

hankintaverosta ja Belgiassa tapahtuviin myynteihin liittyvästä arvonlisäverosta.
115

Organisaatio, joka koostuu useista eri tulosityksiköistä, saa rekisteröityä joko yhtenä verovelvollisena yrittäjänä tai yhteisyrityksenä. Mutta toisaalta vaikka tietty joukko yrityksiä on yhden henkilön omistuksessa, tulee ko. yritysten rekisteröityä erikseen. Kun yrittäjällä on useita toimipaikkoja Belgiassa, katsotaan arvonlisäveroasioiden hoidossa osoitteeksi päätoimipaikka tai se toimipaikka, joka on katsottu pääkonttoriksi arvonlisäveroasioissa. Eri toimipaikkojen arvonlisäveroasiat tulee siis keskittää yhteen konttoriin, josta käsin toimintoja normaalisti kontrolloidaan. 116

Ulkomaalaiset yrittäjät joutuvat aina rekisteröitymään silloin, kun heillä on pysyvä toimipaikka Belgiassa ja kun he suorittavat arvonlisäveronalaisia liiketoimia Belgiassa. Kun ulkomaalaisella yrittäjällä on pysyvä toimipaikka Belgiassa, ei hän tarvitse veroedustajaa. 117 Rekisteröitymisen myötä heitä koskevat samat säännöt kuin paikallisia yrittäjiä, kun on kyse tavaroiden ja palveluiden myynnistä tai yhteisöhankinnoista. Tosin on huomioitava tilanne, jossa myynnin katsotaan tapahtuvan Belgian ulkopuolella myyntipaikkasäännösten mukaan, jolloin myynti ei ole Belgian arvonlisäverotuksen alaista. 118

Ulkomaalaisen yrittäjän on myös silloin rekisteröidyttävä, kun hän toimittaa Belgiaan tavaroita, jotka ovat ns. ei-nominoitua tavaraa eli asiakas ei ole etukäteen tiedossa. Sillä yrittäjän myydessä tavarat eteenpäin esimerkiksi Belgiassa sijaitsevasta varastosta, suorittaa hän verollisen liiketoimen Belgiassa ja tämän johdosta tavaroiden myyntipaikaksi määräytyy Belgia. Sillä seikalla ei ole merkitystä, kuuluuko varasto tai muu toimipaikka ulkomaalaiselle yrittäjälle itselleen, vai jollekin hollantilaiselle yrittäjälle, eli onko yrittäjällä pysyvä toimipaikka Belgiassa tai ei. 119

115 C&L 1995, s.81, van Renterghem 7.3.1996

116 PWE 1994 I, s.18-19

117 PWE 1994 I, s.19, European Commission 1995, s.2

118 IBFD: Belgium-103

119 van Renterghem 7.3.1996

Ainoastaan siinä tapauksessa ulkomaalaisen yrittäjän ei tarvitse rekisteröityä, kun on kyse nominoidusta tavarasta eli asiakas on etukäteen tiedossa tavaroiden saapuessa Belgiaan. Tavarat saa myös varastoida lyhyeksi ajaksi Belgian sisällä, ennen kuin ne toimitetaan asiakkaalle. Varastoinnin katsotaan tällöin olevan osa yhteisömyyntitapahtumaa. Ulkomaalaisen yrittäjän tarvitsee siten ilmoittaa ainoastaan asiakkaan arvonlisäverotunniste laskussa, jonka hän voi laatia ilman arvonlisäveroa. Asiakas vastaa yhteisöhankintaan liittyvän arvonlisäveron suorittamisesta ja ulkomaalainen yrittäjä suorittaa verottoman yhteisömyynnin. Asiakas ei kuitenkaan käytännössä joudu maksamaan väliaikaisesti rahoitettavaa veroa, vaan hän saa vähentää saman veron, jos tavara tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Mutta jos tavarat esimerkiksi pakataan Belgiassa, eli niihin kohdistetaan varastoinnin sijaan jokin työsuoritus ennen asiakkaalle toimittamista, on ulkomaalaisen yrittäjän rekisteröidyttävä. Tällaista työsuoritusta ei voida lukea osaksi yhteisömyyntitapahtumaa, jonka seurauksena tavarat katsotaan myydyiksi Belgiassa. 120

Veroedustaja

Ulkomaalaisilla yrittäjillä, joilla ei ole pysyvää toimipaikkaa Belgiassa ja jotka harjoittavat verollisia liiketoimia Belgiassa, on periaatteessa velvollisuus rekisteröityä Belgiassa. Tätä varten heidän on nimitettävä itselleen veroedustaja, joka rekisteröityy heidän puolestaan Belgiassa. Ulkomaalainen yrittäjä ei voi siis rekisteröityä itse suoraan verovelvolliseksi. Vastuutakantava veroedustaja hoitaa kaikki arvonlisäverotukseen liittyvät asiat. Hänellä on myös samat oikeudet ja velvollisuudet kuin ulkomaalaisella yrityksellä. Veroedustajia on kahdenlaisia, tavallisia ja erityisiä veroedustajia. Harjoittaessaan tavaroiden ja palveluiden myyntiä Belgiassa tai tavaroiden maahantuontia taikka muita arvonlisäveronalaisia liiketoimia voi ulkomaalainen yrittäjä nimittää itselleen tavallisen veroedustajan. Erityisveroedustajan saavat nimittää sellaiset ulkomaalaiset yrittäjät, joiden ainoana toimintana Belgiassa on tavaroiden tuonti Belgiaan yhteisön ulkopuolelta, jonka jälkeen kyseiset tavarat toimitetaan välittömästi arvonlisäverosta vapaaseen yhteisömyyntiin. Erityisveroedustaja saa

¹²⁰ van Renterghem 7.3.1996 ja 18.3.1996

edustaa useampaakin kuin yhtä ulkomaalaista yrittäjää samalla arvonlisäverotunnuksella. Hänen ei siis tarvitse rekisteröityä erikseen jokaista ulkomaalaista yritystä kohden. 121

Ulkomaalainen yrittäjä ja veroedustaja vastaavat yhteisvelallisesti arvonlisäveron suorittamisesta, myöhästymiskoroista ja veronrangaistusmaksuista. Veroedustajilta vaaditaan yleensä vakuus verovelvollisuuksien suorittamista varten. Vakuussumma voi olla enintään neljännes edustattavan yrityksen verollisten myyntien perusteella maksettavaksi lankeavasta arvonlisäverosta 12 kuukauden aikana, mutta vähintään 300.000 BEF:a. Erityisveroedustajalta vaadittava summa voi olla enintään 10 % siitä yhteenlasketusta arvonlisäverosummasta, mikä lankeaa yhteensä maksettavaksi kaikille edustettaville, joiden arvonlisäveroasioita veroedustaja hoitaa. Vakuutena voi olla käteistalletus, arvoesineiden talletus, belgiassa toimivan pankin tai vakuutusyhtiön takaama vakuus tai kiinteistökiinnitys. Viranomaiset tarkistavat vaadittavan takuumaksun suuruuden tietyin väliajoin ottaen huomioon edustajan sitoumusten määrän. Veroedustajaksi kelpaa jokainen henkilö, jolla on asuinpaikka tai yritys Belgiassa ja joka on riittävän maksukykyinen täyttääkseen Belgian arvonlisäverolain tai suorittamismääräysten mukaiset veroedustajalle asetetut velvollisuudet. Hän on yhteisvastuussa edustamansa yrityksen kanssa kaikista sitoumuksista, joita edustettavalle yritykselle lankeaa suoritettavaksi. 122

Edustajan nimittämistä ei kuitenkaan vaadita, jos asiakas vastaa arvonlisäveron suorittamisesta käännetty verovelvollisuus -menetelmän mukaisesti. Asiakkaan on oltava belgialainen yrittäjä, joka maksaa kausittaisesti arvonlisäveroja. Tätä menetelmää voidaan soveltaa lähinnä silloin, kun on kyseessä immateriaalipalvelujen myynti, satunnaisesti harjoitettu verollinen liiketoiminta, kolmikantakauppatilanteet, yhteisökuljetukset ja niiden liitännäispalvelut sekä välityspalvelut. Ulkomaalaisen yrittäjän on toimitettava belgialaiselle asiakkaalle asianmukainen lasku. Jos hän ei tätä tee, tulee asiakkaan itse laatia lasku tai vastaava dokumentti sen kuukauden lopussa, jolloin arvonlisävero

¹²¹ C&L 1995 s.86-88, PWE 1994 IV, s.26, KPMG 1993,s. 18

¹²² C&L 1995, s.87, Reimers 1996, s.113

lankeaa maksettavaksi. Satunnaisesti harjoitetun liiketoiminnan perusteella ei tarvitse myöskään nimittää veroedustajaa Belgiassa. Valtiovarainministeri on ainoa henkilö, joka voi myöntää ulkomaalaiselle yrittäjälle vapautuksen nimittää veroedustaja. Vaikka veroedustaja nimitettäisiinkin, tulee asiakkaan silti vastata veron suorittamisesta silloin, kun käännetty verovelvollisuus tulee kysymykseen. 123

Jos ulkomaalainen yrittäjä jättää noudattamatta määräyksiä eikä nimitä itselleen veroedustajaa, menettää hän oikeuden saada hyvityksiä aikaisemmin maksamastaan arvonlisäverosta. Veroviranomaisilla on oikeus periä maksettava arvonlisävero siihen liittyvien korkojen ja verorangaistusmaksujen kera ulkomaalaisen yrittäjän belgialaiselta liikekumppanilta. Ulkomaalaiseen yrittäjään liikesuhteessa ollut myyjä tai ostaja on silloinkin vastuussa veron suorittamisesta, kun kaupasta ei ole tehty minkäänlaista laskua tai laskussa on virheellisiä tietoja. Joissain tapauksissa ostajapuolella oleva yrittäjä voidaan kuitenkin vapauttaa yhteisvastuusta. 124

Pysyvä toimipaikka

Belgian arvonlisäverotuksessa pysyväksi toimipaikaksi määritellään johdon, tehtaan, agentuurin, varaston, toimiston, myynti- tai ostotoimiston sijaintipaikka tai mikä tahansa muu kiinteä toimipaikka. Rakennustyömaa luetaan määritelmän ulkopuolelle. Belgialaisessa pysyvässä toimipaikassa tulee harjoittaa tavaroiden tai palveluiden myyntiä. Lisäksi ehtona on, että pysyvää toimipaikkaa johtavalla henkilöllä on valtuudet tehdä yrityksessä itsenäisiä päätöksiä, kuten solmia sopimuksia asiakkaiden ja toimittajien kanssa ilman omistajan lupaa. Kyseisen henkilön toimivalta tulee pystyä todistamaan laillisin dokumentein, jotka tulee liittää rekisteröitymiseen tarvittavien dokumenttien yhteyteen. Myös laskentatietojen tulee olla saatavilla belgialaisessa pysyvässä toimipaikassa. 125

¹²³ PWE 1994 I, s.19-20, C&L 1995, s.86-88

¹²⁴ C&L 1995, s.88-89, Reimers 1996, s.114

¹²⁵ IBFD, Belgium-103, PWE 1994 I, s.19, PWE 1994 II, s.205-206

3.2.2.3 Veronalainen liiketoiminta

Arvonlisäveron alaista ovat tavaroiden ja palvelujen myynti sekä yhteisöhankinta. Ehtona on, että palveluiden ja tavarain myyjänä on arvonlisäverovelvollinen henkilö. Yhteisöhankinnat ovat aina arvonlisäveron alaisia, oli harjoittajana kuka tahansa. Yhteisöhankintojen verotukselle on kuitenkin eri säännökset, joita käsitellään erikseen. Yhteisömyynnistä ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa nollaverokantaisena tapahtumana. ¹²⁶

Belgian arvonlisäverolain soveltaminen rajoittuu Belgiassa tehtyihin liiketoimiin. Myyntiajankohta on tällöin ratkaiseva tekijä. Myyntihetkeksi katsotaan yleensä se hetki, jolloin tavarat asetetaan hankkivan osapuolen tai siirronsaajan saataville. Kuljetusta ja jatkuvia toimituksia koskevat tietyt erityissäännökset. Kun tavarain myynti edellyttää kuljetusta myyjältä tai myyjän laskuun, myynnin katsotaan tapahtuvan silloin, kun kuljetus alkaa. Jos kauppaan lisäksi sisältyy asennus- tai kokoamistoimintoja, katsotaan tavara myydyksi silloin, kun nämä toiminnot on saatettu loppuun. Jatkuvien toimituksien, joihin liittyy perättäisiä maksueriä, myyntihetkeksi katsotaan aina kunkin maksuerän erääntymishetki. ¹²⁷

Tavarat

Tavaroiden sijainti myyntihetkellä on verollisuuden kannalta määräävä tekijä. Jos tavarat myyntihetkellä ovat ulkomailla, katsotaan myyntipaikankin olevan siellä, vaikka molemmat osapuolet olisivat belgialaisia yrittäjiä. ¹²⁸ Tavaratoimitukset katsotaan myydyksi siellä, missä tavarat on asetettu hankkijan saataville. Kun tavara kuljetetaan asiakkaalle perille asti, katsotaan tavara myydyksi asiakkaalle siellä, mistä kuljetus alkaa. ¹²⁹

¹²⁶ CEC 1993, s. 16

¹²⁷ IBFD: Belgium, s.28, 33

¹²⁸ IBFD: Belgium, s.28

¹²⁹ PWE 1994 I, s.21

Palvelut

Yleissäännön mukaan palvelut ovat Belgian arvonnlisäveron alaisia ainoastaan silloin, kun ne myydään Belgiassa. Ulkomailta ostettujen palvelujen myyntipaikkaa ja niiden veronalaisuutta eivät sääntele mitkään erityissäännöt, vaan niihinkin sovelletaan pääsääntöä, jonka mukaan palvelujen myyntipaikka on yleensä siellä, missä myyjän yritys tai muu kiinteä toimipaikka sijaitsee. Näiden puuttuessa myyntipaikka on siellä, missä myyjän asuinpaikka tai tavanomainen olinpaikka sijaitsee. Jos myyntipaikkaa ei siltikään pystytä määrittelemään, lankeaa Belgian arvonnlisävero maksettavaksi, jos yhdellä asianosaisella on yritys, pysyvä toimipaikka, asuinpaikka tai tavanomainen olinpaikka Belgiassa. Sama käytäntö koskee ulkomaalaisten Belgiassa ostamia palveluita sekä ulkomaalaisten Belgiassa myymiä palveluita. Palvelu voidaan katsoa myydyksi Belgiassa myös silloin, kun jommallakummalla sopimusosapuolella on Belgiassa joko liikkeenjohtopaikka, muu pysyvä toimipaikka tai yrittäjän oma asuinpaikka tai tavanomainen olinpaikka ¹³⁰

Kuljetuspalvelut katsotaan siltä osin Belgiassa hankituiksi, kun kuljetus tapahtuu Belgian rajojen sisäpuolella. Loppuosa kuljetuksesta katsotaan hankituksi Belgian ulkopuolella. Muita erityisiä säännöksiä liittyy mm. kuljetusta avustaviin toimenpiteisiin, kuten lastin pakkaaminen, lastaaminen ja purkaminen. Palvelu katsotaan tällöin myydyksi siellä, missä se tosiasiallisesti suoritetaan. ¹³¹

Myyntipaikkasääntöön on olemassa myös muutamia poikkeuksia. Tietyt kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut katsotaan myydyiksi siellä missä ko. omaisuus sijaitsee. Tämä koskee mm. varastotilan tarjoamista kolmannen henkilön käytettäväksi, rakennuksiin kohdistuvaa työtä sekä kiinteistöjen rahoitukseen ja leasingiin erikoistuneen yrityksen harjoittamaa kiinteistöjen leasing-toimintaa. Eli kun kiinteä omaisuus sijaitsee Belgian ulkopuolella, ei siihen kohdistettava palvelu ole Belgian arvonnlisäveron alaista. Tai vastaavasti, kun kiinteä omaisuus sijaitsee Belgiassa, on se aina Belgian arvonnlisäveron

¹³⁰ IBFD: Belgium, s.30, 42, PWE 1994 I, s.21

¹³¹ IBFD: Belgium, s.30-32

alainen.¹³² Irtaimen omaisuuteen liittyvät palvelukset, muut kuin leasing, katsotaan hankituiksi siellä missä tavara todella sijaitsee. Tietyissä tapauksissa palvelu katsotaan tosin luovutetuksi siellä, missä asiakkaan yritys, kiinteä toimipaikka tai olinpaikka sijaitsee. Ehtona on, että asiakas on asettunut johonkin toiseen yhteisön maahan kuin palvelun tarjoaja ja että palvelu tulee verollisen liiketoiminnan käyttöön. Tämä poikkeus koskee mm. goodwillin siirtämistä, mainontaa, työvoiman tarjoamista toisen käyttöön ja edellä mainittujen palvelujen välittämistä..¹³³

Tavarantoimintatuotteen myyntiä koskeneet erityissäännökset poistuivat 1.1.1996, jonka seurauksena sitä ei enää pidetä yhteisömyyntinä vaan irtaimen esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myyntinä. Tällaiset työsuoritukset voidaan laskuttaa verotta, jos ostaja käyttää ostossaan toisen yhteisömaan arvonlisäverotunnistettaan, joka on myös merkittävä laskuun. Mutta uusi lisäedellytys on, että tavara on vietävä pois siitä jäsenvaltiosta, jossa työsuoritus tehtiin. Enää ehtona ei ole se, että työsuorituksen tuloksena tulisi syntyä uusi ja luonteeltaan erilainen tuote. Työsuorituksen myynti verotetaan arvonlisäverotunnisteen antomaassa eli käytännössä ostaja maksaa veron.¹³⁴ Verovarastointi-järjestelmä otettiin myös Belgian lainsäädäntöön 1.1.1996, mutta sillä ei ole merkitystä tämän työn kannalta, koska paperia ei ole sisällytetty sallittujen tavaroiden listalle.

Agenttien toiminta

Tavaroiden myynnintä eli konsignaatiota ei katsota vielä tavarantoimintaksi eli se ei ole myöskään arvonlisäveronalaista. Verollinen myynti toteutuu silloin, kun toimeksiantaja myy tavarat asiamiehelle, jolloin tavaroiden omistusoikeus siirtyy. Tämä tapahtuu yleensä vasta silloin, kun asiamies on löytänyt ostajan tai vuokraajan tavaroille. Belgian arvonlisävero lankeaa ainoastaan silloin maksettavaksi, jos tavarat myyntihetkellä ovat Belgiassa. Myyntihetkeksi

¹³² PWE 1994 I, s.21-23

¹³³ IBFD: Belgium, s.30-32

¹³⁴ Verohallitus 719 1995, s.19 ja van Renterghem 12.2.1996

voidaan katsoa myös kuljetuksen täytäntöönpanohetki, jos asiamiehen ja lopullisen ostajan välinen myyntisopimus sisältää myös kuljetuksen.¹³⁵

Agentin toimiessa toisen nimissä tai toisen laskuun harjoittaa hän vain välitystoimintaa. Tämä katsotaan silloin arvonlisäverosta vapaaksi palveluksi, kun se liittyy Belgian ulkopuolella tehtyihin tai muihin arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin.¹³⁶

3.2.2.4 Yhteisökauppa

Yhteisömyynti

Yhteisömyynti on Belgiassa vapautettu arvonlisäverosta. Lisäksi yrittäjällä on oikeus vähentää aikaisempiin hankintoihinsa sisältynyt arvonlisävero, eli sillä on normaali ostovähennysoikeus.¹³⁷ Tavaroiden siirtäminen saman yrityksen sisällä kahden yhteisömaan välillä katsotaan aina yhteisömyyinniksi alkuperämaassa ja vastaavasti yhteisöhankinnaksi määränpäämaassa. Verotuksen kannalta tilanteeseen ei vaikuta millään tavalla se seikka, harjoittaako ulkomaalainen yrittäjä itse liiketoimintaa Belgiassa sijaitsevassa toimintayksikössä vai ostaako hän ainoastaan palvelun paikalliselta yrittäjältä Belgiassa, esimerkiksi varastointi- tai pakkauspalvelun. Varsinaiselta rahan siirtämiseltä vältytään, koska ilmoitettu arvonlisävero voidaan vähentää välittömästi saman tilityskauden aikana. Viranomaisia varten on kuitenkin laadittava lasku sekä kaikki normaalit dokumentit, jotka vaaditaan todisteeksi yhteisötoimituksesta.¹³⁸ Myös konsignaatiolähettykset muodostavat yhteisömyynnin lähtiessään Belgiasta.¹³⁹

¹³⁵ KPMG 1993, s.10, IBFD: Belgium, s.29

¹³⁶ IBFD: Belgium, s.44-46

¹³⁷ IBFD: Belgium, s.41

¹³⁸ Gerard 21.2.1996

¹³⁹ C&L 1995, s.81

Yhteisö Hankinta

Tavaroiden yhteisö hankinta on pääsääntöisesti aina arvonlisäveronalaista. Siitä maksettava vero on ostajalle samoin vähennyskelpoista, kun hankinta tehdään verollista liiketoimintaa varten. Tavaroiden saapuminen yhteisö alueelta Belgiaan katsotaan myös silloin yhteisö hankinnaksi, kun sama yritys säilyttää omistusoikeuden tavaroihin Belgiassa, kunnes ostaja löytyy. Eli on kyse yrityksen sisäisestä yhteisö hankinnasta. Tällöin tavaroiden ostaja määräytyy vasta Belgiassa, jolloin ne katsotaan myydyiksi Belgian sisäisessä kaupankäynnissä ja myyjän suoritettavaksi lankeaa normaali myynneistä suoritetta vero. Myös silloin, kun yhteisö hankintana saapuneisiin tavaroihin kohdistetaan jokin työsuoritus Belgiassa ennen myyntiä lopulliselle asiakkaalle, katsotaan ne myydyiksi Belgiassa.¹⁴⁰ Myös konsignaatiolähetykset muodostavat yhteisö hankinnan saapuessaan Belgiaan.¹⁴¹

3.2.2.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Arvonlisäverosta vapaita suorituksia on kahdenlaisia:

a) Tietyt suoritukset on vapautettu arvonlisäverosta nollaverokannan alaisina suorituksina. Yrittäjä ei voi kuitenkaan vähentää veroa, jonka hän on maksanut ostamiensa tavaroiden ja palveluiden hinnoissa. Myyjän ei myöskään tarvitse tai hän ei edes itseasiassa voi rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, jos hän harjoittaa vain kyseistä verotonta myyntiä. Tämä koskee mm. kiinteän omaisuuden myyntiä, vakuutuspalveluita, rahoitustapahtumia sekä useimpia koulutusmuotoja.¹⁴²

b) Tietyt liiketoimet ovat vapaita arvonlisäverosta, vaikka verovelvollinen saakin hyödyntää ostovähennysjärjestelmää. Yhteisö myynti on tämän säätelyn alla. Kyseeseen tulee myös mm. tavaroiden myynti lähetystöille ja diplomaateille sekä sellaisille kansainvälisille järjestöille ja ulkomaalaisille

¹⁴⁰ PWE 1994 I, s.21 ja van Renterghem 6.3.1996

¹⁴¹ C&L 1995, s.81

¹⁴² PWE 1994 I, s.23, IBFD: Belgium, s.47-49

agenteille, joiden kanssa Belgiassa on sopimus verottoman myynnin harjoittamisesta. Tällaisten tavaroiden toimittamisesta Belgiaan ei myöskään tarvitse maksaa veroa.¹⁴³

3.2.2.6 Veron peruste

Veron perusteena on saatu vastike, joka sisältää kassaanmaksetun summan vähennettynä Belgian arvonlisäverolla, käteisalennuksilla, normaaleilla hinnan alennuksilla ja maksun myöhästymiskoroilla. Pääasiassa kaikki kustannukset, jotka ehtivät aiheutua ennen kuin tavarat saapuvat määränpäähensä Belgiassa, luetaan veron perusteeseen, kuten kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Tavanomaisen pakkauksen kustannuksia ei sisällytetä, jos myyjä suostuu maksamaan ostajalle korvauksen pakkauksen palauttamisesta. Komissiomaksuista veron perusteeseen sisällytetään ainoastaan ne maksut, jotka ostaja on maksanut komissioagentilleen, myyjän maksamia ei.¹⁴⁴

Yhteisöhankeintaan liittyvän veron peruste jää kuitenkin alhaisemmaksi, kuin veron peruste kolmansista maista tuoduille tavaroille. Yhteisön sisällä ei yhteisöhankeinnosta nimittäin makseta tuontituloja eikä muita tuontimaksuja.¹⁴⁵

3.2.2.7 Vähennysoikeus ja palautukset

Yrittäjä saa vähentää myynteihinsä liittyvästä arvonlisäverosta sen veron, jonka hän on jo aikaisemmin suorittanut hankkimiansa verollisten tavaroiden tai palveluiden hinnassa. Yrittäjän oman liiketoiminnan käyttöön siirrettyistä tavaroista ja palveluista maksettu arvonlisävero on myös vähennyskelpoista edelleen myytäessä. Yhteisöhankeinnosta suoritettava vero on vähennyskelpoista saman tilityskauden aikana, kuin siitä on ilmoitettu veroviranomaisille. Vähennysoikeuden ehtona on yleensä, että yrittäjällä on hallussaan oikein laadittu kauppalasku tai muu vastaava dokumentti. Jos yrittäjällä ei ole

¹⁴³ IBFD: Belgium, s.50-51 ja 53

¹⁴⁴ CEC 1993, s. 16-17, IBFD: Belgium, s.64, C&L 1995, s.83

¹⁴⁵ IBFD: Belgium, s.68, PWE 1994 II, s.203

kuukauden päättyessä vaadittavaa laskua tms., jolloin vero lankeaa maksettavaksi, on hänen laadittava itse tarvittava dokumentti.¹⁴⁶

Kaikilla Belgiassa rekisteröityneillä yrittäjillä on oikeus vähennykseen, riippumatta siitä ovatko ne belgialaisia vai ei.¹⁴⁷ Ulkomaalaisille yrityksille voi aiheutua liiketoimintaan liittyviä kuluja Belgiassa, vaikeivät ne varsinaisesti harjoita verollista liiketoimintaa siellä. Esimerkiksi tavaroiden kuljettaminen Belgiassa asiakkaalle asti synnyttää tällaisia kustannuksia. Silloin ulkomaalainen yrittäjä voi vaatia kuluihin sisältyvää veroa palautettavaksi. Palautuksen ehtona on, ettei yrittäjällä ole pysyvää toimipaikkaa, asuinpaikkaa tms. Belgiassa ja etteivät he ole suorittaneet veronalaisia liiketoimia Belgiassa. Palautusta ei voi kuitenkaan vaatia sellainen yrittäjä, jonka toiminta Belgiassa harjoitettuna katsottaisiin arvonlisäverosta vapaaksi. Eli Belgian arvonlisävero palautetaan silloin ainoastaan vuosittaisten verollisten liiketapahtumien osalta, kun ulkomaalaisen yrittäjän liiketoiminta Belgiassa harjoitettuna olisi sekä verollista että verosta vapaata. Ulkomaalaisen yrittäjän ei tarvitse olla rekisteröitynyt Belgiassa, vaan riittää että se pystyy osoittamaan olevansa rekisteröitynyt jossain toisessa EU-maassa.¹⁴⁸ Palautuksen hakemista varten ei ole pakko nimittää agenttia, vaan se on vapaaehtoista.¹⁴⁹

Vähennysoikeuden rajoitukset

Arvonlisäverosta tehtävää ostovähennystä ei saa yleensä tehdä matkustajakuljetukseen käytettyjen autojen sekä niihin liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynnistä ja maahantuonnista. Poikkeuksen muodostaa auton käyttäminen myös tavarakuljetukseen, jolloin vähennyskelpoista on 50 % maksetusta arvonlisäverosta. 100%:n vähennysoikeus saavutetaan ainoastaan silloin, kun ostajana on autokauppias tai autojen vuokrausta harjoittava henkilö. Vähennysoikeus on pääasiallisesti kokonaan evätty tupakan, alkoholin, majoituskustannusten, ruoka- ja juomakustannusten sekä viihdytyskulujen

¹⁴⁶ C&L 1995, s.86, IBFD: Belgium, s.71

¹⁴⁷ IBFD: Belgium, s.7, 107-108

¹⁴⁸ PWE 1994 I, s. 26-28

¹⁴⁹ KPMG 1993, s.79

arvonlisäverolta. Luonnollisesti myös arvonlisäverosta vapaat suoritukset, joihin ei liity hyvitysoikeutta, ovat vähennysjärjestelmän ulkopuolella. ¹⁵⁰

3.2.2.8 Verokannat

Verokantoja on viidenlaisia:

- 0% sanomalehdille ja aikakauslehdille, jotka ilmestyvät vähintään 50 kertaa vuodessa;
- 1% investointitarkoitukseen hankitulle kullalle;
- 6% erityisesti alennettu verokanta välttämättömille perustarvikkeille ja yhteiskunnanpalveluille, kuten ruoka, vesi, lääkkeet, kirjat ja tekstiilit;
- 12% alennettu verokanta, hyvin rajoitettu käyttö, kuten polttoaineet ja lannoitteet;
- 21% standardiverokanta, kaikille muille erikseen määrittelemättömille kohteille. ¹⁵¹

¹⁵⁰ CEC 1993, s.17, KPMG 1993, s.79, PWE 1994 II, s.204

¹⁵¹ PWE 1994 I, s.25, C&L 1994, s.74, Gerard 21.2.1996

3.2.3 Hollannin arvonlisäverojärjestelmä pääpiirteittäin

Arvonlisävero otettiin käyttöön Hollannissa 1.1.1969, kun liikevaihtoverolaki tuli voimaan. Vuonna 1993 arvonlisäverojärjestelmää muunnettiin vastaamaan EU:n alv-direktiivejä uuden arvonlisäverojärjestelmän myötä. ¹⁵²

3.2.3.1 Verovelvollisuus

Verovelvollisia ovat kaikki yrittäjät, mukaanluettuna vapaan ammatin harjoittajat, jotka harjoittavat liiketoimintaa joko voitonansaintamielessä tai ei. Verovelvollisuuteen ei vaikuta se, että yrittäjä on rekisteröitynyt Hollannin ulkopuolella. Myös kaikki yhteisöhankintoja tekevät yrittäjät ovat verovelvollisia. Tämä Hollannin määritelmä vastaa täysin EU:n direktiiviä. ¹⁵³

3.2.3.2 Rekisteröityminen

Kaikkien Hollannissa vakinaisesti asuvien liiketoimintaa harjoittavien yrittäjien tulee rekisteröityä paikalliseen alv-toimistoon. Mukaan luetaan myös ulkomaalaiset yrittäjät, joilla on pysyvä toimipaikka Hollannissa. Vaikkei ulkomaalaisella yrittäjällä ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa, on hänen rekisteröidyttävä, jos tavaroiden tai palvelujen ostajana Hollannissa on joko ei-verovelvollinen tai muu yrittäjä, jolla ei ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa. Ulkomaalaisen yrittäjän on rekisteröidyttävä silloinkin, kun hän tekee yhteisöhankintoja Hollannista käsin taikka kaukomyyntisäännöt pätevät. Yhteisömyyntien ja -hankintojen tekemiseen liittyy kuitenkin mahdollisuus ilmoittautua ainoastaan ilmoituksenantovelvolliseksi Hollannissa, jota selostetaan hieman myöhemmin tässä kappaleessa. ¹⁵⁴

Kun ulkomaalaisella yrittäjällä ei ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa, ei hänen tarvitse rekisteröityä harjoittaessaan liiketoimintaa ainoastaan hollantilaisten yrittäjien tai ei-verovelvollisten oikeushenkilöiden kanssa, joilla

¹⁵² PWE 1994 I, s.115

¹⁵³ Belastingdienst 1996, s.5, C&L 1994, s.171

¹⁵⁴ IBFD: Netherlands, s.65, C&L 1995, s.189-190, Vrouwenraets 25.3.1996

on pysyvä toimipaikka Hollannissa. Verovastuu siirtyy tällöin hollantilaiselle ostajalle, jonka on oltava joko paikallinen yrittäjä tai hänellä on oltava pysyvä toimipaikka Hollannissa. Ostajan on vastaanotettava säännöllisesti tavaroita ulkomailta ja järjestettävä riittävä raportointijärjestelmä kyseisten tavaroiden listaamiseksi. Ostajalla on yleensä myös vähennysoikeus. Käänteistä verovelvollisuutta koskevien sääntöjen pätiessä on ostajan vastattava verosta silloinkin, kun ulkomaalainen yrittäjä on rekisteröitynyt itse tai veroedustajan kautta Hollannissa. Ainoastaan moottoripyörät ja yksityisautot kauppatavarana luetaan tämän menettelyn ulkopuolelle. Ulkomaalaisen myyjän ei tarvitse merkata omaa arvonlisäverotunnistettaan tekemäänsä laskuun. Hän voi toimittaa tavarat Hollantiin normaalin yhteisökaupan sääntöjen mukaan ja myydä tämän jälkeen tavarat eteenpäin Hollannissa ilman arvonlisäveroa. Myyjä vastaa kylläkin yhteisöhankinnasta maksettavasta verosta, vaikka käytännössä hänenkään ei sitä tarvitse maksaa yhteisökauppoihin liittyvän vähennysoikeuden takia.¹⁵⁵

Ulkomaalaisen yrittäjän ei nimittäin tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi tehdessään Hollannissa yhteisömyyntejä tai -hankintoja, vaan se voi myös ilmoittautua ainoastaan ilmoituksenantovelvolliseksi. Tällöin ulkomaalaisella yrittäjällä on oikeusanoa palautusanomuksella Hollannissa tapahtuneisiin yhteisöhankintoihin sisältynyt vero takaisin ns. hitaana palautuksena. Jos se haluaa muutoin Hollannissa palautukseen oikeutetuksi verovelvolliseksi, sitä käsitellään kuten verovelvolliseksi hakeutunutta, jolloin sen on asetettava siellä myös veroedustaja.¹⁵⁶ Ulkomaalaisen konsignaatiovaraston omistajan ei tarvitse myöskään välttämättä rekisteröityä Hollannissa, vaan hän voi käyttää apunaan agenttia, joka välittää tavarat, maksaa yhteisöhankintaan liittyvän veron ja Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä tavarantoimittajan myyntiin liittyvän arvonlisäveron.¹⁵⁷

¹⁵⁵ IBFD: Netherlands, s.32, 78, Vrouenraets, 21.2.1996, Belastingdienst 1996, s.25 ja 33, C&L 1996, s.191

¹⁵⁶ Vrouenraets 25.3.1996

¹⁵⁷ C&L 1995, s.184

Ulkomaalaisella yrittäjällä, jolla ei ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa ja joka ei harjoita siellä arvonlisäverollista toimintaa, on myös oikeus rekisteröityä, kun hän haluaa saada palautuksena takaisin arvonlisäveroja, jotka ovat sisältyneet liiketoiminnan verollisien hankintojen hintoihin, kuljetus-, majoitus- ja bensiinilaskut, tai jos hän on verovelvollinen tavaroiden ja palveluihin mynnistä tietyille ulkomaalaisille yrittäjille tai yksiköille. Mutta kun yrittäjälle aiheutuu kuluja hänen harjoittaessaan verotonta myyntiä Hollannissa, ei hän voi rekisteröityä Hollannissa eikä siten myöskään vaatia kuluihin sisältyntä arvonlisäveroa maksettavaksi takaisin. 158

Veroedustaja

Ulkomaalainen yrittäjä, jolla ei ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa, voi siis rekisteröityä suoraan verovelvolliseksi arvonlisäverotuksellisessa mielessä tai sitten hän voi nimittää veroedustajan, joita on kahdenlaisia. Ulkomaalaisen yrittäjän rekisteröitymisvelvollisuus vaihtelee tämän harjoittaman liiketoiminnan mukaan. Veroedustaja, jolle annetaan yleiset valtuudet, huolehtii ulkomaalaisen yrittäjän verotuksesta silloin, kun on kyse Hollannin arvonlisäveron alaisista tavaroiden ja palveluiden mynnistä, yhteisömyynti mukaanlukien sekä yhteisöhankinnoista ja tuonnista. Tällöin ulkomaalaisen yrittäjän on oltava myös itse rekisteröitynyt paikalliseen verotoimistoon. Yleisin valtuuksin varustettuja veroedustajia voi ulkomaalaisella yrittäjällä olla ainoastaan yksi. 159 Rajoitetuin valtuuksin varustettu veroedustaja valitaan silloin, kun on kyse erilaisista liiketoimista, jotka liittyvät arvonlisävero-verovarastossa tai valmisteverotuslain mukaisessa verottomassa varastossa oleviin tavaroihin. Tällöin ulkomaalaisen yrittäjän ei tarvitse olla itse rekisteröitynyt paikalliseen alv-toimistoon. 160

Veroedustajana saa periaatteessa toimia kuka tahansa Hollannissa rekisteröitynyt yrittäjä, luonnollinen henkilö tai oikeusyksikkö, joka on Hollannin verohallituksen hyväksymä. Hän voi olla asianajaja tai veroneuvoja tai kuulua vastaavanlaiseen ammattiryhmään. Veroedustajana ei saa kuitenkaan olla

¹⁵⁸ Belastingdienst 1996, s.25

¹⁵⁹ C&L 1995, s.190, Belastingdienst 1995, s.36

¹⁶⁰ C&L 1995, s.190, Belastingdienst 1995, s.37

yrittäjä, joka on tuomittu rikoksesta viiden viimeisen vuoden aikana osallisuudesta vero- tai tullilakien rikkomiseen. Huomionarvoinen seikka on, että veroedustaja voi hoitaa kaikki yhteisöhankintaan liittyvät velvollisuudet sekä maksaa ja vähentää hankintaveron samasta arvonlisäverotulosta. Hän antaa veroilmoitukset ulkomaisen yrittäjän puolesta. Hänen on myös suoritettava verot ja annettava ulkomaisen yrityksen puolesta yhteenvetoilmoitukset verovirastolle. Molemmilta veroedustajilta vaaditaan verovelvollisuuksien suorittamisesta vakuus, jonka suuruuden veroviranomaiset määrittelevät. ¹⁶¹ Rekisteröityessään itse suoraan verovelvolliseksi, ei ulkomaalaiselta yrittäjältä vaadita takuumaksua veron suorittamisen vakuudeksi. ¹⁶²

Ainoastaan silloin ulkomaalaisen yrittäjän on pakko nimittää veroedustaja, kun hän harjoittaa kaukomyyntiä taikka nollaverokantaisten tavaroiden myyntiä tai hankintaa ja edellämainitut tavarat ovat, joko valmisteverotuslain mukaisessa verottomassa varastossa tai arvonlisäverotukseen liittyvässä verovarastossa Hollannissa. Veroedustajan käytön laiminlyönti voi johtaa rahasakkoon, joka on korkeintaan 10.000 HFL, noin 28.000 mk. ¹⁶³ Yrittäjällä ei ole kuitenkaan oikeutta nimittää veroedustajaa silloin, kun hän anoo ainoastaan Hollannissa maksettua arvonlisäveroa takaisinmaksettavaksi, eikä hän ole harjoittanut minkäänlaista verollista myyntiä Hollannissa. ¹⁶⁴

Yhteisöhankinnasta suoritettavan veron maksamiseen voidaan velvoittaa ainoastaan yhteisöhankintoja tekevä yrittäjä tai hänen veroedustajansa. Jos asiakas on puolestaan käännetyn verovelvollisuuden perusteella selkeästi vastuussa maksettavaksi lankeavan veron suorittamisesta, ei myyjää eikä veroedustajaa voida velvoittaa yhteisvastuuseen veron maksamisesta. ¹⁶⁵

¹⁶¹ C&L 1995, s.189-191, Reimers 1996, s.114

¹⁶² PWE 1994 IV, s.26

¹⁶³ C&L 1994, s.178, PWE 1994 IV, s.26

¹⁶⁴ Belastingdienst 1996, s.6

¹⁶⁵ C&L 1994, s.179

Pysyvän toimipaikan määritelmä

Pysyvä toimipaikka alv-tarkoituksia varten on useimmiten Hollannissa sijaitseva tehdas, myyntikonttori, työpaja, yrittäjän pitämä keskusvarasto tms., jota käytetään tavaroiden ja palveluiden myyntiin kolmansille osapuolille ja joka on osa ulkomailla sijaitsevasta yrityksestä. Tällaisen toimipaikan tulee harjoittaa toistuvasti toimintojaan ja kantaa ne omalla riskillä sekä ulkomaalaisen yrityksen lukuun. Jos toimistoa käytetään ainoastaan ns. näyteikkunana, tiedon jakamista tai tutkimustoimintaa varten, ei sitä pidetä pysyvänä toimipaikkana. Määritelmän ulkopuolelle jää myös hollantilainen toimipaikka, jonka ainoana toimintona on varastoida komissiotavaraa, joka kuuluu ulkomailla olevalle yrittäjälle. 166

3.2.3.3 Veronalainen liiketoiminta

Kauppiaan harjoittaessa yrityksensä puitteissa tavaroiden ja palveluiden myyntiä, katsotaan tämä verolliseksi liiketoiminnaksi. Myös yhteisöhankinta on veronalaista, riippumatta siitä kuka sen tekee. Yhteisömyynti jää arvonnlisäverotuksen ulkopuolelle. 167 Myyntipaikan on oltava Hollannissa, jotta Hollannin arvonnlisäverolakia voidaan soveltaa. Myyntihetken avulla pystytään määrittelemään edelleen myyntipaikka. Laissa ei ole määritelmää myyntihetkelle, mutta tietyt hetket pystytään kuitenkin ilmaisemaan. Irtaimen omaisuuden kohdalla myyntihetki on tavarantoimittajan toimittaminen asiakkaalle tai myyntisopimuksen vahvistaminen. Palvelun saaminen päätökseen katsotaan useimmiten palvelun myyntihetkeksi. 168

Tavarat

Yleispätevä sääntö on, että myyntipaikaksi katsotaan tavaroiden sijaintipaikka myyntihetkellä. Jos on kuitenkin sovittu, että tavarantoimittajan myyntiin liittyy kuljetus, katsotaan myyntipaikaksi kuljetuksen lähtöpaikka. Jos lähtöpaikka on

¹⁶⁶ IBFD: Netherlands, s.77, PWE 1994 I, s.115

¹⁶⁷ CEC 1993, s.600, IBFD: Netherlands, s.19

¹⁶⁸ IBFD: Netherlands, s.29

ulkomailla, on myös myyntipaikka ulkomailla ja täten myynti ei ole arvonlisäveron alaista. ¹⁶⁹

Myyntipaikaksi katsotaan luonnollisesti Hollanti myös silloin, kun ulkomaalainen yrittäjä myy tavaraa ennaltamäärämättömille asiakkaille Hollannissa sijaitsevasta pysyvän toimipaikkansa varastosta, johon tavara on aikaisemmin varastoitu heti Hollantiin toimittamisen jälkeen. Myyntipaikkasäännöksen seurauksena ulkomaalainen yrittäjä joutuu maksamaan myynnistään Belgian arvonlisäveroa. ¹⁷⁰

Palvelut

Palvelu katsotaan silloin Hollannissa arvonlisäveronalaiseksi, kun sen myyntipaikaksi katsotaan Hollanti. Yleissäännön mukaan myyntipaikka on Hollannissa, kun palvelun myyjä asuu Hollannissa tai hänellä on rekisteröity pysyvä toimipaikka siellä. Kun ostajana on ulkomaalainen tai henkilö, jonka kotipaikka ei ole Hollannissa, katsotaan palvelun luovuttaminen siis useissa tapauksissa arvonlisäveronalaiseksi. Asiakkaan kotipaikalla tai palvelun luovuttamispaikalla ei ole merkitystä. ¹⁷¹ Palvelujen toimittaminen Hollannin ulkopuolelle on kuitenkin vapautettu arvonlisäverosta eli siihen kohdistetaan nollaverokanta. Ulkomailta ostettuja palveluja ei voida myöskään periaatteessa verottaa, koska Hollannin lainsäädännön vaikutusalue ei ulotu sinne. ¹⁷²

Ulkomaalaisen yrittäjän Hollannissa luovuttama palvelu on yleensä ainoastaan silloin arvonlisäveron alaista, kun hän luovuttaa palvelun Hollannissa sijaitsevasta pysyvästä toimipaikastaan. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin kiinteään tai irtaimen omaisuuteen kohdistuvat palvelut ja immateriaalipalvelut, joiden suorituspaikka on Hollannissa sekä tavaroiden ja ihmisten kuljetus Hollannissa. Nämä palvelut katsotaan aina verollisiksi, sillä ulkomaalaisen

¹⁶⁹ IBFD: Netherlands, s.25

¹⁷⁰ IBFD: Netherlands, s.26, 32, 77-78, Vrouwenraets 21.2.1996

¹⁷¹ IBFD: Netherlands, s.35

¹⁷² IBFD: Netherlands, s. 45-48

yrittäjän toimipaikan katsotaan tällöin sijaitsevan Hollannissa. Tietyissä tapauksissa verovelvollisuus voidaan siirtää vastaanottajalle. ¹⁷³

Tavaran valmistustyön myyntiä koskeneet erityissäännökset poistuivat 1.1.1996, jonka seurauksena sitä ei enää pidetä yhteisömyyntinä vaan irtaimien esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myyntinä. Tällaiset työsuoritukset voidaan laskuttaa verotta, jos ostaja käyttää ostossaan toisen yhteisömaan arvonlisäveronumeroaan, joka on myös merkittävä laskuun. Mutta uutena lisäedellytyksenä vaaditaan, että tavara on vietävä pois siitä jäsenvaltiosta, jossa työsuoritus tehdään. Enää ehtona ei ole se, että työsuorituksen tuloksena tulisi syntyä uusi ja luonteeltaan erilainen tuote. Työsuorituksen myynti verotetaan edelleen arvonlisäverotunnisteen antomaassa eli käytännössä ostaja maksaa veron. ¹⁷⁴

Varastointi luokitellaan Hollannin arvonlisäverolainsäädännössä palveluksi. Sitä ei lueta missään yhteydessä esimerkiksi kuljetuksen liitännäispalveluihin, kuten Suomessa, vaan omaksi erilliseksi palveluksi. "VAT warehouse" eli verovarasto arvonlisäverotuksessa on uusi systeemi, jonka avulla tiettyjen tavaroiden myynti on verotonta luvan saaneissa verovarastoissa. Tässä työssä verovarastoinnilla ei ole kuitenkaan mitään merkitystä, koska paperi ei ole sallittujen tavaroiden listalla. ¹⁷⁵ Valmisteveron alaisia tuotteita, kuten mineraaliöljyt, alkoholi- ja tupakkavalmisteet, koskee myös oma varastointimenettely, jonka mukaan niitä voidaan myydä verotta tietyissä tapauksissa. ¹⁷⁶

Toista yksinkertaistamisdirektiiviä, joka on aiheuttanut mm. edellämainitut muutokset työsuorituksia ja verovarastointia koskeviin säännöksiin, ei ole vielä täysin implementoitu Hollannin arvonlisäverolainsäädäntöön tätä tutkimusta kirjoitettaessa. Mutta käytännössä toimitaan kuitenkin jo siten, kuin direktiivin säännökset olisivat jo täysin voimassa. ¹⁷⁷

¹⁷³ IBFD: Netherlands, s. 36 ja 46-48

¹⁷⁴ Vrouenraets 7.3.1996

¹⁷⁵ Belastingdienst 1995, s.29, Vrouenraets 12.2.1996

¹⁷⁶ Belastingdienst, s.17

¹⁷⁷ Vrouenraets 12.2.1996

Agenttien toiminta

Välittäjän tai agentin myydessä palveluita omissa nimissään, mutta toisen laskuun, katsotaan siinä tapahtuvan kaksi palvelun myyntiä: yksi myyjältä agentille ja yksi agentilta ostajalle. Jos komissioagentti taasen ostaa tavarat omissa nimissään ja myy ne myöhemmin edelleen, katsotaan hänen myyneen tavarat, vaikka tavarat siirretäänkin suoraan lopulliselle ostajalle. Agentti pidättää tavarun lopullisesta myyntihinnasta itselleen tietyn komission, joka on arvonnlisäveronalaista. Jos agentti suorittaa liiketoimen toisen nimissä ja toisen lukuun, on kyseessä palvelun myynti. Agentin saama välityspalkkio on myös tällöin arvonnlisäveronalainen. ¹⁷⁸

3.2.3.4 Yhteisökauppa

Yhteisömyynti

Tavaroiden yhteisömyynti on periaatteessa veronalaista, mutta on vapautettu verosta 0-verokantaisena tapahtumana. Myyjällä on silti ostovähennysoikeus, myös yhteisöhankintojen osalta. Hollannin arvonnlisäverolaissa ei ole erikseen lueteltu liiketoimia, jotka luetaan yhteisömyynneiksi. ¹⁷⁹

Kun ulkomaalainen yrittäjä myy tavaroita toiselle yritykselle, joka ei ole rekisteröitynyt Hollannissa, ja asiakas itse tai agentti hakee tavarat, suorittaa yrittäjä veronalaisen myynnin Hollannissa. Ainoastaan silloin kyseinen myynti voidaan katsoa 0-verokantaiseksi yhteisömyynniksi, kun pystytään todistamaan dokumentein, että tavarat ovat tosiasiallisesti lähteneet pois Hollannin vaikutusalueelta johonkin toiseen yhteisömaahan. ¹⁸⁰

Konsignaatiolähetysten saapuminen Hollantiin tavaroiden välittäjälle ei vielä muodosta yhteisöhankintaa. Vasta tavaroiden myynti lopulliselle asiakkaalle katsotaan hetkeksi, jolloin tavaroiden omistajan katsotaan suorittavan

¹⁷⁸ IBFD: Netherlands, s.24, 15

¹⁷⁹ IBFD: Netherlands, s.45

¹⁸⁰ Belastingdienst 1996, s. 11

yhteisömyynnin omassa EU-maassaan ja tavaroiden välittäjän suorittavan verollisen hankinnan Hollannissa. ¹⁸¹

Yhteisöhankinta

Tavaroiden yhteisöhankinta on arvonlisäveron alaista. Ostaja joutuu maksamaan hankintaveron, jonka hän voi kuitenkin myöhemmin vähentää, edellyttäen että tavarat hankitaan vähennykseenoikeuttavan liiketoiminnan käyttöön. Samaten jos yrittäjä ostaa tavaroita yhdestä EU-maasta, esimerkiksi Suomesta, ja kuljetuttaa ne toiseen EU-maahan, esimerkiksi Belgiaan, sekä antaa myyjälle Hollannin arvonlisäverotunnisteen, on yrittäjän maksettava tavarosta lankeava hankintaveron Hollannissa. ¹⁸²

Yrityksen katsotaan suorittavan normaalin yhteisöhankinnan myös silloin, kun se siirtää tavaroita Hollantiin toisessa EU-maassa sijaitsevasta liikkeestään, esimerkiksi myyntitarkoituksessa. Tarkemmin sanoen on kyse yrityksen sisäisestä yhteisökaupasta. Yritys suorittaa samalla verottoman yhteisömyynnin tavaroiden alkuperämaassa. Veroja ei yritykselle kuitenkaan käytännössä lankea maksettavaksi, sillä yhteisöhankinnasta suoritettavan veron voi vähentää samantien. Yrityksen ei tarvitse välttämättä omistaa Hollannissa sijaitsevaa yksikköä, vaan myös vieraalta yrittäjältä vuokrattu tila, esimerkiksi huolintaliikkeen varasto, täyttää tarvittavat kriteerit. Tavaroiden siirron kannalta on yhdentekevää, onko yrityksellä Hollannissa oma toimintayksikkö vai ostaako se saman toiminnon palveluna joltain toiselta yrittäjältä. Yrityksellä ei siis tarvitse olla pysyvää toimipaikkaa Hollannissa. ¹⁸³

Kun Hollannissa rekisteröitymätön ulkomaalainen yrittäjä myy tavaroita ainoastaan hollantilaisille yrittäjille, voi se toimittaa tavarat yrityksensä sisäisenä yhteisökauppana Hollantiin ja myydä ne ilman arvonlisäveroa eteenpäin Hollannissa. Verovelvollisuus kääntyy tavaroiden ostajalle. Ulkomaalainen yrittäjä vastaa ainoastaan yhteisöhankinnasta maksettavasta verosta. Hän saa

¹⁸¹ IBFD: Netherlands, s.26, C&L 1995, s.184, Belastingdienst 1996, s.11

¹⁸² Belastingdienst 1996, s.10-11

¹⁸³ Belastingdienst 1996, s.10

veron kuitenkin takaisin ns. hitaana palautuksena, jos hän ilmoittautuu ilmoituksenantovelvolliseksi Hollannissa. Myös Hollannissa rekisteröityneet ulkomaalaiset yrittäjät voivat käyttää hyväkseen käännettyä verovelvollisuutta, kun muut edellytykset täyttyvät. Tällöin he voivat Hollannissa rekisteröityneinä vähentää yhteisöhankeveron välittömästi. Tätä menettelytapaa on selvitetty myös jo aiemmin rekisteröitymisen yhteydessä. ¹⁸⁴

3.2.3.5 Poikkeukset myynnin verollisuudesta

Kahdenlaiset liiketoimet ovat vapautettuja arvonlisäverosta, arvonlisäverosta vapaat liiketoimet sinällään ja liiketoimet, joihin sovelletaan 0-verokantaa.

a) Tiedetyt suoritukset ovat vapaita arvonlisäverosta, mutta niihin ei liity ostovähennysoikeutta. Eli niiden tavaroiden, joita käytetään arvonlisäverosta vapautetussa toiminnassa, hinnoissa maksettua veroa ei voida vähentää niin kauan, kun tavaroita ja palveluksia käytetään ko. toiminnassa. Tällaisia liiketoimia ovat mm. kiinteän omaisuuden luovutus tietyin ehdoin, kokonaisen liiketoiminnan tai sen osan siirtäminen varoineen ja velkoineen toimintaa jatkavalle henkilölle, tietyt rahoitukseen ja vakuutuksiin liittyvät palvelut, ei-kaupalliset radio- ja televisiolähetys ja koulutus. ¹⁸⁵

b) Hollannin arvonlisäverolainsäädännössä on pidetty kiinni pääsäännöstä eli luokiteltu tietyt liiketoimet periaatteessa veronalaisiksi, mutta määrätty niille 0%:n verokanta. Tällaisille liiketoimille myönnetään kuitenkin oikeus hyvitys- ja palautusmekanismiin. 0%-verokantaa sovelletaan yhteisömyynnin lisäksi pääasiassa kansainväliseen tavaroiden kuljetukseen ja siihen liittyviin palveluihin, kuten maahantuotujen tavaroiden kuljettaminen määränpäähän ja kuljetuksen liitännäispalvelut (lastaaminen ja purkaminen). Myös välikäden kautta myydyt palvelut kolmannen henkilön nimissä ja lukuun, jotka koskevat Hollannin ulkopuolella suoritettuja liiketapahtumia ja edellä mainittua maahantuotujen tavaroiden kuljettamista määränpäähän ovat 0%:n verokannan

¹⁸⁴ Vrouenraets 25.3.1996, Belastingdienst 1996, s.25-33, C&L 1995, s.191

¹⁸⁵ IBFD: Netherlands, s.39-41

alaisia. ¹⁸⁶ Nollaverokannan alainen myynti koskee samoin tavaroita, jotka yrittäjä on tuonut EU:n ulkopuolelta ja varastoinut tullivarastoon. Tavaroiden siirtäminen pois tullivarastosta katsotaan kuitenkin veronalaiseksi tapahtumaksi. ¹⁸⁷

3.2.3.6 Veron peruste

Veron perusteena on tavaroista ja palveluista saatu vastike ilman arvonlisäveroa. Lisäksi siitä vähennetään mahdolliset käteisalennukset ja myöhästymiskorot. Yhteisöhankintojen osalta veron peruste jää kuitenkin alhaisemmaksi, koska yhteisön sisällä ei tarvitse maksaa tuontitulleja eikä muita tuontimaksuja toimituksista yhteisön maihin. ¹⁸⁸

3.2.3.7 Vähennysoikeus ja palautukset

Vähennyskelpoinen vero voi olla, joko yrittäjälle Hollannissa myytyjen tavaroiden tai palveluiden ostohintaan sisältynyt vero, yhteisöhankinnan yhteydessä yrittäjältä veloitettu vero tai muulta ulkomaalaiselta yrittäjältä ostettujen tavaroiden tai palveluiden vastaanoton yhteydessä syntynyt vero. Myös arvonlisävero, joka on suoritettu siirrettäessä tavaroita ja palveluita yrittäjän oman liiketoiminnan käyttöön, on vähennyskelpoista. Veron saa vähentää sillä hetkellä, kun se erääntyy maksettavaksi. Tämä tarkoittaa sitä, että yhteisöhankinnoista maksettavan veron voi maksaa ja vähentää samalla tilityshetkellä. Ulkomaalaisella yrittäjällä on samat oikeudet, jos hän on rekisteröitynyt Hollannissa. Yrittäjällä on oltava omissa nimissään olevat laskut hallussaan, jotta hän voi osoittaa, kuinka paljon veroa myyjä on veloittanut häneltä. Lisäksi laskussa on mainittava sekä myyjän että yrittäjän oma arvonlisäverotunniste. ¹⁸⁹

¹⁸⁶ IBFD: Netherlands, s.43, Belastingdienst 1996, s.41-43

¹⁸⁷ IBFD: Netherlands, s.44, Belastingdienst 1996, s.41

¹⁸⁸ PWE 1994 I, s.117, IBFD: Netherlands, s.50, 53

¹⁸⁹ C&L 1994, s.176, Belastingdienst 1996, s.22

Arvonlisäveron palautus voidaan myöntää kelle tahansa ulkomaalaiselle yrittäjälle, jolla ei ole pysyvää toimipaikkaa Hollannissa ja joka ei ole harjoittanut tavaroiden tai palveluiden myyntitoimintaa eikä tehnyt yhteisöhankintoja Hollannissa. Eli ulkomaalaisella yrittäjällä on oikeus saada Hollannissa ostamiensa tavaroiden ja palveluiden hintaan sisältyvät verot takaisin. Tavaroita tai palveluita, joiden perusteella palautusta vaaditaan, on käytettävä liiketoiminnallisia päämääriä varten. Usein on kyse esimerkiksi tavaroiden kuljetus- ja huolintakustannuksista ja liikematkoilla aiheutuneista bensiini- ja majoituskustannuksista. Ulkomaalaisen yrittäjän täytyy myös rekisteröityä verovelvolliseksi Hollannissa, jotta se saa hakea palautukset takaisin. Agentin palveluja saa samoin käyttää apuna palautuksia haettaessa. Palautusta ei myönnetä kuitenkaan silloin, kun ulkomaalainen yrittäjä harjoittaa verotonta myyntitoimintaa Hollannissa tai kun ulkomaalaisen yrittäjän toiminta Hollannissa harjoitettuna katsottaisiin arvonlisäverosta vapautetuksi. Tällöin ulkomaalainen yrittäjä ei voi rekisteröityä Hollannissa eikä myöskään käyttää veroedustajaa apuna palautusten hakemisessa. 190

Vähennysoikeuden rajoitukset

Maksettua arvonlisäveroa ei saa vähentää, kun kohteena on yksityiskäyttöön otetut tavarat ja palvelut, ravintola-ateriat, työntekijöille järjestetty ruokailu, asuminen, yksityiskuljetukset yms. Moottoriajoneuvoista suoritettava vero on osittain vähennyskelpoista. Vähennysoikeus on luonnollisesti eväty myös sellaisilta suorituksilta, jotka on vapautettu arvonlisäverosta ja joihin ei liity vähennysoikeutta. 191

¹⁹⁰ PWE 1994 I, s.119, Belastingdienst 1996, s.25, KPMG 1993, s.85

¹⁹¹ KPMG 1993, s.85, PWE 1994 I, s.119, IBFD: Netherlands, s.56 ja 59

3.2.3.8 Verokannat

Hollannissa verokantoja on kolmenlaisia:

- 0% Hollannin ulkopuolelta tulevat tavarat, jotka eivät ole tuontituotteita; vientitoiminta ja tiettyjen vientituotteisiin liittyvien palvelujen luovutus; maahantuotujen tavaroiden kuljetus määränpäähän;
 - 6% alennettu verokanta parustarvikkeille ja -palveluille, kuten ruoka ja sanomalehdet, lääkkeet, matkustajakuljetus ja hotellimajoitus;
 - 17,5% standardiverokanta kaikille muille erikseen määrittelemättömille kohteille.
- 192

¹⁹² PWE 1994 I, s.118, Belastingdienst 1996, s.38-43

4. ENSO-GUTZEIT OY:N HARJOITTAMA YHTEISÖKAUPPA JA TOIMINTAMALLIEN VERTAILU ARVONLISÄVEROTUKSEN KANNALTA

4.1 Varastointi ja jatkojalostus kolmessa EU-maassa, erityisenä tarkastelun kohteena graafiset paperit ja kartongit

Enso-Gutzeit Oy on perinteisesti käynyt suorakauppaa Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa tytäryhtiöidensä välityksellä, joilla on kyseisissä maissa varastoja ja jatkojalostus- eli arkituslaitoksia (liite 1). Lisäksi Enso-Gutzeit Oy:llä on tavaraa ulkopuolisten yrittäjien omistamissa varastoissa. Enso-Gutzeit Oy:llä itsellään ei ole kuitenkaan minkäänlaisia toimitiloja tai pysyviä toimipaikkoja kyseisissä maissa. Enso-Gutzeit Oy on rekisteröitynyt jokaisessa maassa arvonlisäverolliseksi ja harjoittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, joista se ilmoittaa sekä Suomen että kunkin tarkastelun kohteena olevan maan viranomaisille kuukausi-ilmoituksissaan.

Varastointi

Enso-Gutzeit Oy:llä on Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa ns. nominoituja ja einominoituja tavaravarastoja. Tavaroiden omistusoikeus säilyy kaikissa tapauksissa Enso-Gutzeit Oy:llä siihen asti, kunnes tavara luovutetaan lopulliselle ostajalle. Perillekuljetus kuuluu myyntisopimuksien hintaan. Suurin osa varastotiloista on täysin vieraiden yrittäjien omistuksessa, osa kuuluu Enso-Gutzeit Oy:n tytäryhtiöille.

Nominoiduilla varastoilla tarkoitetaan sitä, että tilauksen tehnyt asiakas ja määränpäännä oleva maa ovat ennalta käsin tiedossa, kun tavara lähtee Suomesta kohdemaassa olevaan varastoon. Tarkoituksena on taata asiakkaalle mahdollisimman suuri toimitusvarmuus. Tämä on yleisin varastointimuoto. Nominoitujen varastojen tavarat ovat valmiita tuotteita, eli toimitetaan sellaisina, kuin ne varastossa ovat. Ne voivat olla sekä paperirullia että valmiita arkkeja asiakkaan tarpeiden mukaan. Nominoiduiksi varastoiksi katsotaan myös kaupinta- eli konsignaatiovarastot, joilla tarkoitetaan yleensä asiakkaan tiloissa olevia

varastoja. Tavara on Enso-Gutzeit Oy:n omistuksessa siihen asti, kunnes asiakas ottaa tavaran käyttöönsä. Näissä varastoissa olevat tavarat ovat pääasiallisesti valmiita tuotteita, joskus harvoin puolivalmiita tuotteita. Asiakas ei yleensä peri varastovuokraa, kun tavaroita säilytetään hänen tiloissaan. Konsignaatiotavaraa voi joskus olla myös terminaalivarastoissa, joissa luonnollisesti peritään varastovuokraa. Noin puolet nominoiduista varastoista menee maksulliselle ajalle, vaikka pääasiallisesti tavarat yritetään saada lähtemään varastosta 30 päivän kuluessa, jolloin varastovuokraa ei vielä peritä.¹⁹³

Ei-nominoidut varastot koostuvat tavaroista, joita ei ole erityisesti spesifioitu kenellekään. Tilaus vastaanotetaan Suomessa, mutta tavara lähtee ko. maassa olevasta ns. call off -varastosta. Näin asiakasta pystytään palvelemaan mahdollisimman nopeilla toimituksilla. Ei-nominoiduissa varastoissa on enimmäkseen välituotteita, eli arkituksen raaka-ainetta, jotka odottavat jatkojalostusta. Call off -varastojen tavara voi olla myös nominoitua tavaraa. Yleisimmin call off -varastolla tarkoitetaan siis varastoja, joista tavara lähtee asiakkaan ilmoitettua olevansa valmis vastaanottamaan tavaran.¹⁹⁴

Lyypekin, Antwerpenin, Delfzijlin ja Rostockin satamissa Enso-Gutzeit Oy:llä on tavaraa terminaalivarastoissa. Saksassa Enso-Gutzeit Oy:llä on myös sisämaassa varastoja, joista on hyvät toimitusyhteydet asiakkaiden luokse. Enso-Gutzeit Oy ei siis omista varastotiloja itse, vaan paikallinen satamayhdistys tms. Tavarat saavat olla keskimäärin 30 päivää varastossa, ennen kuin niistä ryhdytään perimään varastovuokraa. Enso-Gutzeit Oy:tä veloitetaan varastovuokrasta yleensä kuljetusyhtiön kautta, joka hoitaa kaiken varastointiin liittyvän käytännön puolen. Varastovuokrasta ei siis tule erillistä omaa laskua, josta varastoinnin osuus kustannuksista tulisi selvästi ilmi. Terminaalivarastoissa on sekä nominoitua tavaraa että ei-nominoitua tavaraa. Nominoidut tavarat myydään varastosta suoraan asiakkaalle eli myyntihintaan kuuluu toimitus perille asti. Ei-nominoidut tavarat, jotka ovat enimmäkseen välituotteita, odottavat varastossa asiakkaan tilausta, jonka jälkeen ne menevät yleensä arkitettavaksi. Ensimmäisen kuukauden

¹⁹³ Kivekäs 20.9.1995, Hämäläinen 30.1.1996

¹⁹⁴ Kivekäs 20.9.1995

ajan tavaroita voidaan säilyttää veloitusetta varastossa, jonka jälkeen vasta ryhdytään perimään varastovuokraa.

Varastovuokran voidaan laskea olevan kaikissa ulkopuolisten omistamissa varastoissa n. 5 tai 10 mk/tn kuukaudessa. Varastovuokran vaihteluväli johtuu siitä, että nominoituista varastoista arviolta noin puolet on kauemmin varastossa kuin 30 päivää, jonka jälkeen tavaroiden varastointi muuttuu maksulliseksi. Eli nominoitujen tavaroiden varastointikustannuksen voidaan laskea olevan 5 mk/tonni kuukaudessa ja ei-nominoitujen tavaroiden, enimmäkseen välituotteiden, osalta 10 mk/tonni kuukaudessa.

Saksassa ja Hollannissa tytäryhtiöiden omistamien arkituslaitoksien yhteydessä sijaitsee myös varastoja, joissa Enso-Gutzeit Oy säilyttää sekä välituotteita että valmiita tuotteita. Tytäryhtiöt perivät varastovuokran arkituslaskun yhteydessä.¹⁹⁵

Jatkojalostus

Arkitukseen menevät tavarat saapuvat kaikki Antwerpenin satamaan, josta tavarat kuljetetaan eteenpäin eri maihin arkitettavaksi. Enso-Gutzeit Oy:n tytäryhtiöillä on jokaisessa kohdemaassa omia jatkojalostus- eli arkituslaitoksia, joissa Suomesta rullina tuotu paperi leikataan yleensä asiakkaiden tarpeiden mukaisesti rulliksi tai arkeiksi. Jatkojalostuksen päätuote on A4 -kopiopaperi. Arkitettu paperi myydään näin ollen pääasiassa suoraan arkituslaitokselta asiakkaalle. Paperin omistusoikeus säilyy myös tässä tapauksessa koko ajan Enso-Gutzeit Oy:llä siihen asti, kunnes paperi luovutetaan asiakkaalle. Toiminta luokitellaan jatkojalostukseksi. Arkitettu tai varastoitu paperi ei kuitenkaan välttämättä jää Saksaan, Belgiaan tai Hollantiin, sillä asiakkaana voi olla myös jonkin muun EU-maan yrittäjä.¹⁹⁶

Arkitustoiminnassa syntyy myös ns. hylkytavaraa, käyttökelvotonta ylijäämää, kun standardikokoisesta paperirullasta leikataan asiakkaan tilauksen mukainen rulla. Hylkytavaraa voidaan kuitenkin hyödyntää uudestaan hienopaperin

¹⁹⁵ Hämäläinen 30.1.1996

¹⁹⁶ Enso-Gutzeit Oy/Imatran tehtaot 1995, s.6

valmistuksessa eli se pyritään kierrättämään. Tämän takia yrityksen kannattaa harjoittaa arkitustoimintaa paperitehtaan yhteydessä. Muussa tapauksessa hylkytavara menee hukkaan, sillä sitä ei kannata kuljettaa takaisin tehtaalte. Kuljetuskustannusten jälkeen lopullinen hyöty olisi nolla. Paperitehtaasta erillään sijaitsevan arkittamon puolesta puhuu kuitenkin se seikka, että palvelun on oltava siellä missä markkinat eli asiakkaat ovat. Asiakkaita on pystyttävä palvelemaan mahdollisimman nopeilla toimitusajoilla. Tämä tilanne on pakottanut Enso-Gutzeit Oy:n ostamaan arkituspalvelut paikanpäältä Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa, erillään omista paperitehtaistaan. Tytäryhtiöiden harjoittamasta arkituspalveluiden myynnistä ei muodosta varsinaisesti katetta tytäryhtiölle, vaan se pyrkii kattamaan ainoastaan arkitustoiminnasta aiheutuvat kustannukset. ¹⁹⁷

Enso-Gutzeit Oy:n Graafiset paperit ja kartongit -tulosryhmä

Varastointi- ja jatkojalostustoimintojen arvonlisäverotusta selvitetään ainoastaan Enso-Gutzeit Oy:n Graafiset paperit ja kartongit -tulosryhmän kannalta. Tarkasteltavan tulosryhmän liikevaihto oli vuoden 1995 loppuun mennessä 4 580 miljoonaa markkaa. Tulosryhmän kannattavuus parani edellisvuodesta 11,4 prosentilla, sillä voimakas kysyntä erityisesti alkuvuodesta nosti päätuotteiden hintoja 20-30 prosenttia. Päälystettyjen hienopapereiden eli graafisten papereiden kulutus kasvoi 5 prosenttia ja päälystämättömien 2 prosenttia, mikä merkitsisi esimerkiksi päälystettyjen lajien kohdalla 350 000 tonnin vuotuista kasvua kysynnän kasvua Euroopassa. ¹⁹⁸

Kysynnän on arvioitu kasvavan tänäkin vuonna laadusta riippuen 3-7 prosenttia. Jarruttavana tekijänä on kuitenkin sellun hinnalla spekulointi, joka hidastaa tällä hetkellä kysynnän muuntumista konkreettisiksi tilauksiksi. Vuoden 1995 elokuusta lähtien myös Enso-Gutzeit Oy on joutunut supistamaan graafisten papereiden ja kartonkien tuotantoa asiakkaiden purkaessa ylisuuria varastojaan. Suomalaiset selluntuottajat uskovat paperin kysynnän paranevan vuoden 1996 kesän ja syksyn aikana. Sitä kautta elpyisi myös sellun kysyntä. Metsäteollisuus ry:n ennuste on kuitenkin synkempi. Se ennustaa hintojen laskun jatkuvan.

¹⁹⁷ Hämäläinen 30.1.1996, 8.3.1996

¹⁹⁸ Enso-Gutzeit 1996 II, s.13, Enso-Gutzeit 1995, s.6

Hienopaperin hinta on tähän mennessä laskenut tuotannon rajoituksista huolimatta jo viidenneksen huipustaan, jonka se saavutti vuonna 1995. ¹⁹⁹

Graafiset paperit ja kartongit on silti yhä yksi Enso-Gutzeit Oy konsernin tärkeimmistä tulosryhmistä. Vuonna 1995 se olikin kolmanneksi suurin tulosryhmä 21,7 prosentin osuudella liikevaihdolla mitattuna. ²⁰⁰ 1.5.1996 mennessä Graafiset paperit ja kartongit -tulosryhmän liiketoiminnot tullaan kuitenkin siirtämään osaksi Enso-Gutzeit Oy:stä yhtiöitettyä Enso Fine Papers Oy:tä, Enso Oy:n tytäryhtiötä. Enso Fine Papers Oy muodostettiin jo vuoden 1996 alussa, mutta tähän mennessä siihen on siirretty vasta Veitsiluodon hieno- ja taidepainopaperiliiketoiminnot. Ainoastaan Tervakosken tehtaat jäävät ulkopuolelle lopullisessa muodossa. ²⁰¹ Hienopaperipuolella suurin osa liikevaihdosta menee yhteisömyyntiin tai vientiin. Esimerkiksi Imatralla sijaitsevien Kaukopään tehtaiden liikevaihdosta ulkomaanmyyntien osuus on noin 85 %, josta 80-90 % menee EU-maihin. ²⁰²

4.2 Toimintamallien kannattavuuden vertailu

Tässä kappaleessa on tarkoitus arvioida kolmoskappaleessa tutkittuja Saksan, Belgian ja Hollannin arvonlisäverokäytäntöjä ja -säännöksiä, jotka ovat olennaisia Enso-Gutzeit Oy:n harjoittaman yhteisökaupan kannalta. Vertailtaessa kakkoskappaleessa tutkittuja Suomen arvonlisäverolain säännöksiä, jotka koskevat yhteisömyyntiä ja -hankintaa, yrityksen sisäisiä yhteisömyyntejä ja veron perustetta kolmoskappaleessa tutkittuihin säännöksiin, voidaan ne havaita tarpeellisilta osin yhteneväisiksi tutkittavien ongelmien kannalta.

Ensimmäiseksi selvitetään, kannattaisiko Enso-Gutzeit Oy:n harjoittaa suorakauppaa perustamalla omat varastot ja arkituslaitokset tarkastelun kohteena oleviin maihin, vai jatkaa nykyisellä tavalla, eli ostamalla palveluita tytäryhtiöiltä ja ulkopuolisilta yrittäjiltä. Toiseksi pyritään saamaan selville, kannattaisiko Enso-

¹⁹⁹ Enso-Gutzeit 1996 II, s.3, 6, Ruonala 1996 a, s.5, Ruonala 1996 b, s.4, Ruonala 1996 c, s.4

²⁰⁰ Enso-Gutzeit 1996 II, s.13

²⁰¹ Enso-Gutzeit 1996 I

²⁰² Hämäläinen 30.1.1996

Gutzeit Oy:n siirtyä epäsuoraan kaupankäyntiin kussakin maassa. Tavaroiden omistusoikeus siirtyisi yhteisömyynnin myötä tytäryhtiöille, jotka varastoisi, arkittaisi ja myisi tavarat eteenpäin.

Kunkin maan kohdalla esitetään 1.1.1996 tilanteen mukainen varastotilanne ja vuosittaiset arkitusvolyymit sekä lasketaan karkeasti arvioiden näistä toiminnoista aiheutuvat kustannukset. Varastointi- ja arkituskustannusten kokonaissummilla on lähinnä suuntaa antava merkitys siitä, minkälaisista rahasummista ja minkälaajuisesta toiminnasta on kyse. Esitettävät veloitushinnat ja tavaroiden lopulliset myyntihinnat eivät sisällä vielä arvonnlisäveroa. Myöhästymiskorkojen, alennuksien ja maksuajan rahoituskustannusten vaikutusta ei oteta huomioon laskettaessa lopullista verorasitusta.

Tavaroiden siirtohinnaksi Enso-Gutzeit Oy:ltä tytäryhtiöille käytetään vuonna 1996 voimassa olevia rullatavaroiden myyntihintoja. Esimerkkihintana on tarkemmin määriteltynä Enso-Gutzeit Oy:n päällystämättömälle P-laadun kopiopaperille määritelty myyntihinta.

4.2.1 Saksa

Suorakauppa tytäryhtiön välityksellä sekä palveluiden ostaminen ulkopuoliselta yrittäjältä

- Tällä hetkellä Enso-Gutzeit Oy hoitaa Saksassa arkituksen Lyypekissä sijaitsevan tytäryhtiönsä, Enso Papier Format GmbH:n välityksellä. Arkituslaitoksella oli 1.1.1996 tilanteen mukaisesti n. 12 000 tonnia Enso-Gutzeit Oy:n tavaraa. Arkituslaitos ei toimi integroidusti minkään paperitehtaan yhteydessä. Sen vuosittainen arkituskapasiteetti on 12.000 tonnia. Arkituskustannukset tonnia kohden ovat 220 DEM eli n. 690 mk. Kokonaiskustannukset vuodessa ovat siten arviolta 8,28 miljoonaa markkaa.
- Rostockin satamassa Enso-Gutzeit Oy:llä oli terminaalivarastossa samalla laskentahetkellä 1.1.1996 viimeistelyä tavaraa 440 tonnia odottamassa asiakkaan toimituspyyntöä. Stuttgartissa sisämaassa oli ulkopuolisen varastonpitäjän tiloissa samaten 22 tonnia viimeistelyä tavaraa odottamassa toimitusta asiakkaalle. Lyypekin sataman terminaalivarastossa viimeistelyä tavaraa oli 2065 tonnia ja puolivalmista tavaraa 148 tonnia. Lyypekin arkituslaitoksella sijaitsevassa varastossa puolivalmiita tavaroita oli 79 tonnia ja viimeistelyä tavaroita 26 tonnia. Düsseldorfissa sijaitsevassa konsignaatiovarastossa joen varrella oli 2 000 tonnin toimitus viimeistelyä tavaroita yhdelle asiakkaalle. Augsburgissa sijaitsevassa sisämaan varastossa oli ainoastaan 17 tonnia viimeistelyä tavaraa yhtä asiakasta varten. Yhteensä kaikissa varastoissa olevien viimeistelyjen tavaroiden määrä oli 4 649 tonnia ja puolivalmiiden tavaroiden määrä 148 tonnia, joten varastointikustannukset olivat noin 24.700 mk/tn kyseiseltä kuukaudelta, kun veloitus hintana pidetään 5 mk/tn välituotteille ja 10 mk/tn valmiille tuotteille kuukaudelta. Laskettaessa lopullista kokonaisverorasitusta yhdelle tonnille voidaan käyttää suuretta 5-10 mk/tn yksinkertaistamisen vuoksi.²⁰³

²⁰³ Hämäläinen 8.3.1996

- Arkitukseen menevän tavarahan osalle kertyvien kustannuksien suuruus on noin 3.900 mk/tn siihen mennessä, kun se saapuu Antwerpenin satamaan.²⁰⁴
- Saksassa tavarahan myyntihinnan voidaan arvioida olevan tällä hetkellä noin 4600 mk/tn, johon ei vielä sisälly rahtikustannuksia asiakkaalle. Rahti lisää kustannuksia noin 50-100 markalla tonnia kohden. Arkitus- ja varastointikustannukset sisältyvät laskutettavaan hintaan. Välitystoiminnasta tytäryhtiölle maksettava palkkio sisältyy arkituksen kustannuksiin ja sen osuus on noin 150 mk/tn.²⁰⁵

Enso-Gutzeit Oy on automaattisesti verovelvollinen Saksassa, vaikkei sillä ole pysyvää toimipaikkaa, koska se harjoittaa verollisia liiketoimia, kuten tavaroiden myyntiä, yhteisöhankintaa ja yhteisömyyntiä Saksassa. Sillä ei ole Saksan liikevaihtoverolain mukaan pysyvää toimipaikkaa Saksassa, sillä konsignaatiovarastojenkaan ei katsota muodostavan pysyvää toimipaikkaa. Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitse rekisteröityä erikseen liikevaihtoverotuksen takia, sillä yksi veroviranomainen hoitaa keskitetysti kaikki yhden yrittäjän verotukseen liittyvät asiat. Veroedustajaa ei ole varsinaisesti määritelty Saksan liikevaihtoverolaissa, mutta sellaisen voi nimittää helpottamaan liikevaihtoverojen hoitamiseen liittyviä asioita. Silloin veroedustaja saa kaikki samat oikeudet ja velvollisuudet kuin Enso-Gutzeit Oy. Veroedustajalta ei vaadita minkäänlaisia takuumaksuja liikevaihtoveron suorittamisesta. Enso-Gutzeit Oy saa tehdä myös aivan normaalit ostovähennykset.

Enso-Gutzeit Oy harjoittaa nominoitujen tavaroiden osalta yhteisömyyntiä siten, että se lähettää tavarat Suomesta verottomana yhteisömyyntinä Saksaan, jossa asiakas maksaa yhteisöhankintaan liittyvän veron. Tosin liikevaihtoverovelvollinen asiakaskaan ei joudu käytännössä maksamaan veroa, koska hän voi ilmoittaa saman veron vähennettävänä verona. Koska on kyse nominoidusta tavarasta, määräytyy myyntipaikaksi Suomi. Tavarat saa varastoida lyhyeksi ajaksi Saksassa ennen kuin ne toimitetaan asiakkaalle, ilman että se vaikuttaisi myyntipaikan määräytymiseen. Tavaroiden omistusoikeus siirtyy

²⁰⁴ Vento 10.4.1996

²⁰⁵ Hämäläinen 2.4.1996

silloin asiakkaalle, kun Enso-Gutzeit Oy on kuljettanut tavarat myyntisopimuksen mukaisesti tälle ja luovuttanut tavarat fyysisesti. Tällaista toimintaa varten Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitsisi edes rekisteröityä Saksassa liikevaihtoverovelvolliseksi. Suomen arvonlisäverotunniste riittäisi.

Mutta ei-nominoidun, useimmiten arkitettavaksi menevän, tavarat osalta käytäntö on erilainen. Kun Enso-Gutzeit Oy lähettää ei-nominoitua valmista tavaraa Saksaan varastoitavaksi esimerkiksi kuljetusfirman varastoon tai puolivalmista tavaraa tytäryhtiölle arkitettavaksi ja tavaroiden omistusoikeus säilyy Enso-Gutzeit Oy:llä, voidaan siirto käsitellä yrityksen sisäisenä yhteisötoimituksena. Enso-Gutzeit Oy:llä ei tarvitse olla omia varastoja, sillä esimerkiksi kuljetusfirman varasto katsotaan verotuksellisesti olevan kuin oma varasto. Käytäntö on sama, jos tavarat lähetetään arkitettavaksi tytäryhtiölle. Enso-Gutzeit Oy suorittaa Suomessa yhteisömyynnin ja Saksassa yhteisöhankinnan, johon liittyvän veron se saa välittömästi vähentää. Yrityksen sisäisillä yhteisömyynneillä ei ole verotuksellista merkitystä, mutta Enso-Gutzeit Oy joutuu kuitenkin pitämään niistä kirjaa. Ei-nominoitujen tavaroiden myyntipaikaksi katsotaan siten Saksa, kun ne myydään eteenpäin Saksan sisäisessä kaupankäynnissä tai toisiin yhteisömaihin yhteisömyyntinä. Näiden liiketoimien perusteella Enso-Gutzeit Oy:n on ehdottomasti oltava rekisteröitynyt Saksassa.

Enso-Gutzeit Oy voi välttyä maksamasta Saksan liikevaihtoveroa arkituspalvelusta, jos se tilaa suorituksen suomalaisella arvonlisäverotunnisteellaan ja kyseiset arkitettavat tavarat toimitetaan pois Saksasta muulle yhteisöalueelle. Liikevaihtovero tulee tällöin suoritettavaksi Suomessa. Useimmiten tavarat jäävät kuitenkin Saksaan, joten menettelyn hyöty jää vähäiseksi.

Enso-Gutzeit Oy käy suorakauppaa Saksassa tytäryhtiönsä Enso Papier Format GmbH:n välityksellä ja ulkopuolisten varastonpitäjien kanssa. Enso Papierformat GmbH myy sekä varastointi- että arkituspalveluja ja on samalla agentin asemassa, sillä se myy tavarat Enso-Gutzeit Oy:n nimissä ja lukuun. Enso-Gutzeit Oy maksaa tytäryhtiölle välitystoiminnasta palkkion. Tytäryhtiö maksaa kaikista myymistään palveluista arvonlisäveron. Välitystoiminnan veloitus sisältyy

arkituksen hintaan. Varastointi- ja arkituspalveluiden myynti on luonnollisesti tytäryhtiölle verollista palvelun myyntiä. Ulkopuolisille varastojenpitäjille Enso-Gutzeit Oy maksaa varastovuokraa varastointipalvelusta. Varastointi ja arkitus ovat molemmat 15 prosentin verokannan alaisia palveluita.

Veron perusteeksi Enso-Gutzeit Oy:lle muodostuu lopulliselta asiakkaalta laskutettava veroton hinta, joka on noin 4.650-4.700 mk valmiille arkitetulle tavaralle. Arkitus- ja varastointikustannukset, huolinta- ja kuljetuskustannukset arkituslaitokselle, kuljetuskustannukset asiakkaalle sekä tytäryhtiölle maksettavat välityspalkkiot sisältyvät tähän summaan. Ostovähennyksiä saa tehdä kaikkien sellaisten hankintojen perusteella, jotka on ostettu liikevaihtoverollista liiketoimintaa harjoittavalta yrittäjältä.

Enso-Gutzeit Oy saa tehdä myös yhteisöhankinnan perusteella ostovähennyksen, koska se siirtää arkitukseen menevät tavarat yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä Saksaan ja suorittaa siten myös yhteisöhankinnan Saksassa. Yhteisöhankinnan hinnaksi katsotaan kaikki kustannukset, jotka tavaralle siihen mennessä ovat kertyneet, kun se saapuu satamaan Antwerpenissä eli 3.900 mk/tn. Saksaan toimitetut ei-nominoidut tavarat, jotka ovat käytännössä pääasiassa arkitukseen meneviä välituotteita, katsotaan siten edelleenmyydyiksi Saksassa, kun ne tulevat valmiina tuotteina arkituslaitokselta. Niiden myynnistä joudutaan näin ollen maksamaan Saksan liikevaihtoveroa, paitsi silloin, jos ne myydään yhteisömyyntinä toiseen EU-maahan.

Liikevaihtovero, joka Enso-Gutzeit Oy:lle jää lopullisesti maksettavaksi näiden tavaroiden myynnistä arkitettuina Saksan sisäisessä kaupankäynnissä lasketaan seuraavasti:

<u>Myynnistä suoritettava vero</u>	4650-4700 mk/tn > 15%	= 698-705 mk/tn
<u>Ostovähennykset</u>		
Omien tavaroiden yhteisöhankinta	3.900 mk/tn	
Huolinta ja kuljetus arkituslaitokselle	100 mk/tn	
Arkitus	+ 690 mk/tn	. /.
Varastointi	+ 5-10 mk/tn	
Tavaroiden kuljetus asiakkaalle	+ <u>50-100 mk/tn</u>	
Yhteensä	4745-4800mk/tn > 15% =	712-720 mk/tn
Lopullinen maksettavaksi jäävä liikevaihtovero		- 7-22 mk/tn

Kuten edeltä käy ilmi, Enso-Gutzeit Oy toimii tällä hetkellä tappiolla, sillä tuotannon lopulliset kustannukset ylittävät lopullisen myyntihinnan. Kun Enso-Gutzeit Oy myy tavarat verottomana yhteisömyyntinä, saa se silti hyödyntää ostovähennysoikeuden. Verollisiin hankintoihin sisältyvän liikevaihtoveron määrä on siten yllä laskettu 712-720 mk/tn, jonka Enso-Gutzeit Oy saa vähentää. Jos se harjoittaisi ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, olisi koko summa Enso-Gutzeit Oy:lle palautuvaa liikevaihtoveroa.

Suorakauppa omien varastojen ja arkituslaitoksien avulla

Jos Enso-Gutzeit Oy perustaa omat varastot ja arkituslaitokset Saksaan, on se automaattisesti liikevaihtoverovelvollinen jo harjoittamansa verollisen liiketoiminnan perusteella. Varastot ja arkituslaitokset katsotaan pysyviksi toimipaikoiksi ja niiden osalle tulevista myynneistä aiheutuvat liikevaihtoverot tulee tilittää Saksan valtiolle.

Enso-Gutzeit Oy joutuu maksamaan normaalin yhteisöhankintaan liittyvän veron, jos se haluaa siirtää tavaraa Suomessa sijaitsevilta tehtailtansa Saksassa sijaitseviin varastoihinsa tai arkituslaitoksillensa. Suomessa siirto katsotaan verottomaksi yhteisömyynniksi. Yritysten sisäiset siirrot käsitellään siis aivan normaaleina yhteisömyynneinä ja yhteisöhankintoina. Toisaalta verottomaan yhteisömyyntiin liittyvän ostovähennyksen ja yhteisöhankintaan liittyvän veron voi kuitenkin ilmoittaa samalla kuukausi-ilmoituksella. Näin ollen yrityksen maksettavaksi ei tule veroja eli varsinaiselta rahan siirtämiseltä vältytään. Se joutuu ainoastaan pitämään kirjaa yhteisökauppoina tapahtuneista tavaroiden siirroista. Toisaalta varastojen ja arkituslaitoksien perustamiseen ja toiminnan ylläpitoon uppoaa paljon pääomaa, joka on myös otettava huomioon.

Epäsuora kaupankäynti

- Saksan markkinoille myytävän rullatavaran (P-laatu, päällystämätön kopiopaperi) myyntihinta on noin 4.225-4.270 mk/tn, sillä arkitetun tavaran myyntihinnan, 4.650-4.700 mk/tn, voidaan arvioida olevan noin 10% korkeampi kuin rullatavaran myyntihinta.²⁰⁶

Jos Enso-Gutzeit Oy ei toimikaan tytäryhtiönsä välityksellä Saksassa, vaan luovuttaa tavaroiden omistusoikeuden yhteisömyynnin kautta suoraan tytäryhtiölle, ei sen tarvitse olla rekisteröitynyt Saksassa. Tällöin Enso-Gutzeit Oy:n ei katsota harjoittavan minkäänlaista verollista liiketoimintaa Saksassa, jos tytäryhtiö hoitaa varastoinnin, arkituksen ja jälleenmyynnin lopullisille asiakkaille omissa nimissään. Enso-Gutzeit Oy suorittaa ainoastaan verottomia yhteisömyyntejä tytäryhtiöllensä, joita varten se tarvitsee vain suomalaisen arvonlisäverotunnisteen. Tytäryhtiö on tällöin itsenäinen erillinen yrittäjä, joka maksaa liikevaihtoveroa Saksassa tapahtuvasta tavaroiden myynnistä ja suorittaa verottomia yhteisömyyntejä muualle yhteisöalueelle. Sillä on tietenkin normaalit ostovähennysoikeudet verollisten hankintojensa perusteella. Veron perustaan lasketaan tavaroiden ostohinta Enso-Gutzeit Oy:ltä vähennettynä liikevaihtoverolla ja lisäksi kaikki kustannukset, jotka kertyvät ennen myyntiä lopulliselle asiakkaalle, kuten arkitus-, varastointi-, kuljetus-, ym. kustannukset.

Jos Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuu kuitenkin liiketoimintaan liittyviä kuluja Saksassa, on se oikeutettu hakemaan niihin sisältyvän liikevaihtoveron takaisin palautuksena. Liikevaihtoveron maksuajankohdan ja takaisinsaannin välille jää kuitenkin väistämättä aikaviive, mistä johtuen yritykselle aiheutuu tällaisten kulujen osalta korkotappioita. Takaisin haettavan liikevaihtoveron perusteena on useimmiten kuljetus- ja huolintakustannuksia, jotka syntyvät tavaroiden saapumisesta Saksaan ja kuljettamisesta satamasta arkituslaitoksille ja varastoihin. Myös Saksaan tehtävien liikematkojen seurauksena syntyy kuluja, kuten majoitus- ja bensinikulut, jotka ovat samoin takaisinhaettavia. Summat ovat kuitenkin

²⁰⁶ Vento 10.4.1996

suhteellisen pieniä, joten aiheutuva korkotappio jää myös vähäiseksi. Yritys saa nimittää agentin avukseen, kun se hakee palautuksia.

Suurin osa korkotappioista aiheutuu siis kuljetus- ja huolintakustannuksista, jotka ovat noin 100 mk/tn. Käytettäessä arkituslaitoksella olevan tavaran määrää volyymina, saadaan seuraavanlainen laskelma: $100 \text{ mk/tn} \times 12.000 \text{ tn} = 1,2 \text{ mmk}$. Tästä syntyneestä summasta takaisinhaettavan liikevaihtoveron osuus on 180.000 mk. Jos käytetään korkokantana pitkän aikavälin keskimääräistä korkoprosenttia 7,5% pa, saadaan korkotappioksi karkeasti laskettuna esimerkiksi yhtä kuukautta kohden $180.000 \times 0,075 \% \text{ pa} \times (1:12) = 1.125 \text{ mk}$.

Mutta konsernikokonaisuuden kannalta ei toisaalta sitoudu enää pääomaa tytäryhtiölle maksettavaan välitystoimintapalkkioon arkituksen ohessa, 150 mk/tn. Jos käytetään taas arkituslaitoksella olevien tavaroiden määrää volyymina, saadaan vapautuvan pääoman määräksi: $150 \text{ mk/tn} \times 12.000 \text{ tn} = 1,8 \text{ mmk}$.

Joten loppujenlopuksi tämä järjestely on konsernikokonaisuuden kannalta edullinen Enso-Gutzeit Oy:lle, koska vapautuva pääoma 1,8 mmk on huomattavasti suurempi, kuin korkotappiona menetettävä pääoma 1.125 mk/kk. Enso-Gutzeit Oy ei tarvitse myöskään varastoja Suomessa, jos se voi toimittaa tavarat välittömästi tuotantolaitokselta yhteisömyyntinä tytäryhtiölle, jolloin vapautuu lisää pääomaa liiketoiminnan käyttöön.

Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitse suorittaa ollenkaan liikevaihtoveroa, kun se myy tavarat yhteisömyyntinä tytäryhtiölle. Siirtohinnaksi tytäryhtiölle voidaan ottaa 4.225-4.270 mk, suurinpiirtein vuoden 1996 keskimyyntihinta rullatavaralle. Hintaan sisältyy kuljetus ostajalle perille asti. Tytäryhtiön Enso-Gutzeit Oy:ltä veloittamia arkitushintoja voidaan soveltaa myös tässä, koska tytäryhtiö pyrkii lähinnä kattamaan kustannuksensa myydessään arkituspalvelun Enso-Gutzeit Oy:lle. Kuljetus- ja varastointipalvelut ostetaan joka tapauksessa vieraalta yrittäjältä.

Tytäryhtiön maksettavaksi jäävä liikevaihtovero Saksassa arkitetulle ei-nominoidulle tavaralle, kun se myydään Saksan sisäisessä kaupankäynnissä, lasketaan seuraavasti:

Myyntihinta tytäryhtiöltä lopulliselle asiakkaalle:

Siirtohint Enso-Gutzeit Oy:ltä		4.225-4.270 mk/tn
Arkitus Enso Papier Format GmbH		
690-150 (välitystoimintapalkkio)=	+	540 mk/tn
Varastointi	+	5-10 mk/tn
Kuljetus asiakkaalle	+	<u>50-100 mk/tn</u>
Yhteensä		4.820-4.920 mk/tn

Myyntihinnasta suoritettava 15% liikevaihtoveron osuus **723-738 mk/tn**

Ostovähennykset

Ostohinta Enso-Gutzeit Oy:ltä	4.225-4.270 mk/tn	
Arkituksen verolliset hankinnat, arkitus-		. /.
materiaalit ym. arkitusveloituksesta +	380 mk/tn	
Varastointi	+	5-10 mk/tn
Kuljetus asiakkaalle	+	<u>50-100 mk/tn</u>
Yhteensä	4.660-4.760 mk/tn	
	> lvv 15 %	= 699-714 mk/tn

Lopullinen maksettavaksi jäävä liikevaihtovero **9-39 mk/tn**

Jos tytäryhtiö myy valmiit tavarat johonkin toiseen yhteisömaahan, on kyse verottomasta yhteisömyynnistä. Se voi kuitenkin vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyvän liikevaihtoveron. Tässä tapauksessa vähennyskelpoista liikevaihtoveroa on 699-714 mk/tn. Jos tytäryhtiö harjoittaa ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, saa se koko summan palautuksena takaisin.

Tytäryhtiölle lopullisesti jäävä liikevaihtovero olisi suhteessa suunnilleen samaa luokkaa, 8-41 mk/tn, jos siirtohintana käytettäisiin niitä kustannuksia, jotka Enso-Gutzeit Oy:lle ehtii aiheutua siihen mennessä, kun tavarat on kuljetettu Antwerpenin satamasta tytäryhtiön arkituslaitokselle eli 3950-4000 mk/tn. Tällainen siirtohinnoittelu ei ole edes sallittua, mutta tarkoituksena on osoittaa, että siirtohinnan suuruus ei vaikuta sinänsä toimintamallien vertailukelpoisuuteen.

4.2.2 Belgia

Suorakauppa tytäryhtiön välityksellä sekä palveluiden ostaminen ulkopuoliselta yrittäjältä

- Lumipaper NV -tytäryhtiö on Veitsiluoto Oy -kaupan mukana 1.5.1996 muodostuvalle Enso Oy:lle tullut Antwerpenissä sijaitseva arkituslaitos, jolta Enso-Gutzeit Oy ostaa tällä hetkellä arkituspalvelunsa Belgiassa. Lumipaper NV ei toimi minkään paperitehtaan yhteydessä vaan aivan itsenäisesti. Lumipaper NV:n arkituskapasiteetti on vuodessa n. 70.000 tonnia. 1.1.1996 arkituslaitoksella oli 1.200 tonnia viimeistelyä tavaraa ja 6.000 tonnia puolivalmista tavaraa. Arkituskustannukset ovat viimeksi lasketun taulukon mukaan 781 mk/tn vuodessa. Esimerkiksi vuoden 1996 arvioidun kokonaisarkitusvolyymin 73.000 tonnin mukaan kokonaiskustannukset olisivat 57,013 miljoonaa markkaa. Vuonna 2001 arkitusvolyymin arvioidaan olevan 110.000 tonnia, jolloin kustannukset nousisivat vuoden 1996 kustannustasolla laskettuna 85,91 miljoonaan markkaan vuodessa.
- Antwerpenissä Enso-Gutzeit Oy:llä oli 987 tonnia viimeistelyä ja 6.032 tonnia viimeistelemtöntä tavaraa terminaalivarastossa 1.1.1996. Tavarat ovat keskimäärin pari kuukautta Antwerpenin varastossa. Varastointikustannukset olivat siten yhteensä noin 65.300 markkaa kyseiseltä kuukaudelta, kun veloitus hintana pidetään 5 mk/tn välituotteille ja 10 mk/tonni valmiille tuotteille kuukaudelta. Laskettaessa lopullista kokonaisverorasitusta yhdelle tonnille voidaan käyttää suuretta 5-10 mk/tn yksinkertaistamisen vuoksi.²⁰⁷
- Vuonna 1995 Enso-Gutzeit Oy:ltä vaadittiin veroedustajan käytöstä 3.000.000 BEF:in suuruinen takuumaksu eli noin 456.000 markkaa. Rekisteröityminen ei ole nimittäin mahdollista, ennen kuin veroedustaja on nimitetty ja vakuus verovelvollisuuksien suorittamisesta on maksettu.²⁰⁸

²⁰⁷ Hämäläinen 30.1.1996

²⁰⁸ Mäkelä 3.4.1996

- Arkitukseen menevän tavarahan osalle kertyvien kustannuksien suuruus on noin 3.900 mk/tn siihen mennessä, kun se saapuu Antwerpenin satamaan.²⁰⁹
- Tavarahan lopullinen myyntihinta on tällä hetkellä noin 4.700 mk/tn, johon sisältyy jo rahtikustannukset asiakkaalle. Hintaan on sisällytetty myös arkitus- ja varastointikustannukset sekä agentille maksettavat palkkiot. Agentin palkkio, joka sisältyy arkituksen hintaan, on noin 150 mk/tn.²¹⁰

Enso-Gutzeit Oy:llä ei ole pysyvää toimipaikkaa Belgiassa, joten sen ei tarvitse automaattisesti rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Mutta Enso-Gutzeit Oy:n harjoittama ei-nominoitujen tavaroiden myynti, eli asiakasta ei ole etukäteen tiedossa, velvoittaa sen rekisteröitymään Belgiassa. Tavaroiden myynti lopulliselle ostajalle tapahtuu nimittäin vasta Belgiassa, joten verollisen liiketoimen suorituspaikaksi määräytyy Belgia. Enso-Gutzeit Oy ei voi tosin rekisteröityä suoraan verovelvolliseksi, vaan sen on nimitettävä itselleen ns. tavallinen veroedustaja, joka rekisteröityy Enso-Gutzeit Oy:n puolesta Belgiassa.

Enso-Gutzeit Oy:n vastaa yhdessä veroedustajan kanssa yhteisöhankeintaan liittyvästä verosta. Veroedustajalta vaaditaan takuumaksu verovelvollisuuksien suorittamisesta, joka on yleensä enintään neljännes edustattavalle yritykselle lankeavasta arvonlisäverosta 12 kuukauden aikana, mutta vähintään 300.000 BEF:a eli 45 000 markkaa. Takuumaksun suuruus tarkistetaan tietyin väliajoin ottaen huomioon sen, kuinka paljon edustajalla on sitoumuksia vastuullansa. Vakuutena voi olla käteistalletus, arvoesineiden talletus, belgiassa toimivan pankin tai vakuutusyhtiön takaama vakuus tai kiinteistökiinnitys. Takuumaksu veloitetaan luonnollisesti päämieheltä. Enso-Gutzeit Oy:ltä vaadittava takuumaksu oli vuonna 1995 3.000.000 BEF eli noin 450.000 markkaa. Enso-Gutzeit Oy:n harjoittama kauppa Belgiaan tulee luultavasti lisääntymään tulevaisuudessa, joka vaikuttaa myös suoraan takuumaksun suuruuteen.

Kun Enso-Gutzeit Oy myy tavarat suoraan yhteisömyyntinä Belgiaan, ei sen ole pakko rekisteröityä. Asiakas, jolle tavarat toimitetaan, on silloin etukäteen

²⁰⁹ Vento 10.4.1996

²¹⁰ Hämäläinen 2.4.1996

tiedossa. Nominoidut tavarat saa myös varastoida lyhyeksi ajaksi Belgiassa, ennen kuin ne toimitetaan asiakkaalle. Varastointi katsotaan tässä yhteydessä osaksi yhteisömyyntiä. Enso-Gutzeit Oy suorittaa ainoastaan verottoman yhteisömyynnin ja myyntilasku voidaan näin ollen laatia ilman arvonlisäveroa. Enso-Gutzeit Oy:n ei siis tarvitse veloittaa myyntilaskun yhteydessä arvonlisäveron osuutta, vaan asiakas maksaa yhteisöhankinnasta veron. Asiakas saa tosin käsitellä saman veron vähennettävänä verona, joten hänkään ei joudu maksamaan väliaikaisesti rahoitettavaa arvonlisäveroa. Mutta jos tavarat viedäänkin arkitettavaksi varastoinnin sijaan, ei tätä käytäntöä voida soveltaa. Tällöin on kyse ei-nominoiduista tavaroista eli useimmiten välituotteiden toimittamisesta Belgiaan. Silloin tavarat joudutaan siirtämään konkreettisesti tietylle arkituslaitokselle arkitettavaksi, mitä ei voida katsoa luonnollisesti yhteisömyyntiin liittyväksi toimeksi. Tämän seurauksena tavaroiden myyntipaikaksi katsotaan Belgia ja Enso-Gutzeit Oy:n on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. Sama käytäntö koskee kaikkien ei-nominoitujen tavaroiden yhteisömyyntiä Belgiaan, olivat ne välituotteita tai valmiita tuotteita.

Tavaroiden siirtäminen Suomesta Belgiassa sijaitseviin varastoihin ja tytäryhtiön arkituslaitokselle onnistuu yrityksen sisäisenä yhteisötoimituksena. Tavaroiden omistusoikeus säilyy Enso-Gutzeit Oy:llä koko ajan. Käytännössä veroja ei lankea maksettavaksi, sillä yhteisömyynti ja yhteisöhankinta niinsanotusti kumoavat toisensa vastakkaisina tapahtumina. Näin toimitaan siis viitaten edelliseen kappaleeseen, kun lähetetään ei-nominoituja tavaroita arkitettavaksi tai varastoitavaksi. Enso-Gutzeit voisi tilata arkituspalvelun paikalliselta yrittäjältä myös suomalaisella arvonlisäverotunnisteellansa. Palvelun myynti voidaan silloin laskuttaa verotta Belgiassa, sillä se siirtyy verotettavaksi Suomessa. Mutta tätä menettelyä voidaan soveltaa ainoastaan niihin tavaroihin, jotka eivät jää Belgiaan, vaan myydään edelleen johonkin toiseen yhteisömaahan. Eli menettelyn hyöty jää vähäiseksi.

Enso-Gutzeit oy harjoittaa suorakauppaa tytäryhtiönsä Lumipaper NV:n välityksellä ja ulkopuolisten varastonpitäjien kanssa. Enso-Gutzeit Oy ostaa tytäryhtiöltä verollisia arkituspalveluita, joihin sisältyy myös tytäryhtiölle välitystoiminnasta maksettava palkkio. Lisäksi Enso-Gutzeit Oy maksaa myös

ulkopuolisille yrittäjälle varastovuokraa. Palveluiden hintaan sisältyvän veron määrä on 21 %, joka on myös tavaroiden myynnistä suoritettava verokanta. Veron perusteeksi Enso-Gutzeit Oy:lle muodostuu asiakkaalta veloittettava veroton hinta, joka on noin 4.700 mk/tn sisältäen arkitus- ja varastointikustannukset. Myös huolinta- ja kuljetuskustannukset arkituslaitokselle asti sekä tavaroiden kuljetuskustannukset asiakkaalle asti sisältyvät tähän summaan. Ostovähennyksiä Enso-Gutzeit Oy saa tehdä kaikkien sellaisten hankintojen perusteella, jotka on ostettu arvonlisäverovelvollisilta yrittäjiltä. Se saa tehdä ostovähennyksen myös yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä siirrettyjen tavaroidensa perusteella, koska ne muodostavat Enso-Gutzeit Oy:lle yhteisöhankinnan Belgiassa.

Yhteisömyyntinä Belgiaan toimitetut ei-nominoidut tavarat eli käytännössä useimmiten välituotteet, jotka on tarkoitus arkittaa Belgiassa, katsotaan edelleenmyydyiksi Belgiassa tai Belgiasta. Arvonlisävero, joka Enso-Gutzeit Oy:lle jää maksettavaksi Belgian sisäisessä kaupankäynnissä näiden tavaroiden myynnistä valmiina tuotteina, lasketaan seuraavasti:

<u>Myynnistä suoritettava vero</u>	21% myyntihinnasta 4700 mk/tn	= 987 mk/tn
<u>Ostovähennykset</u>		
Oman tavaran yhteisöhankinta	3.900 mk/tn	
Huolinta ja kuljetus arkituslaitokselle	100 mk/tn	
Arkitus	+ 781 mk/tn	./.
Varastointi	+ 5-10 mk/tn	
Tavaroiden kuljetus asiakkaalle	+ <u>50-100 mk/tn</u>	
Yhteensä	4836-4891 mk/tn > 21%	= 1016-1027 mk/tn
Lopullinen maksettavaksi jäävä arvonlisävero		- 29-40 mk/tn

Tavarasta aiheutuvat kustannukset ylittävät lopullisen myyntihinnan eli Enso-Gutzeit Oy toimii tällä hetkellä tappiolla. Enso-Gutzeit Oy myydessä tavaraa verottomana yhteisömyyntinä, saa se hyödyntää ostovähennysoikeuden. Verollisiin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä on siten yllä laskettu 1.016-1.027 mk/tn, jonka Enso-Gutzeit Oy saa vähentää ostovähennyksenä. Jos se harjoittaisi ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, olisi sama summa kokonaan Enso-Gutzeit Oy:lle palautuvaa arvonlisäveroa.

Suorakauppa omien varastojen ja arkituslaitoksien avulla

Jos Enso-Gutzeit Oy perustaa omat varastot ja arkituslaitokset Belgiaan, katsotaan niiden muodostavan pysyvät toimipaikat Enso-Gutzeit Oy:lle. Pysyvää toimipaikkaa johtavalla henkilöllä tulee olla valtuudet tehdä itsenäisiä päätöksiä asioissa, jotka koskevat hänen johtamaansa toimipaikkaa. Yhdessä verollisen liiketoiminnan kanssa pysyvä toimipaikka luo velvollisuuden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen harjoittajaksi Belgiassa. Rekisteröitymisen myötä Enso-Gutzeit Oy saavuttaa tasa-arvoisen aseman paikallisten yrittäjien kanssa. Sen ei tarvitse tällöin nimittää itselleen veroedustajaa.

Tavaroiden siirtäminen esimerkiksi Suomessa sijaitsevalta tehtaalta Belgiassa sijaitsevaan Enso-Gutzeit Oy:n toimipaikkaan voidaan katsoa yrityksen sisäiseksi yhteisötoimitukseksi, kun Enso-Gutzeit Oy on rekisteröitynyt Belgiassa ja sillä on pysyvä toimipaikka Belgiassa. Yhteisömyynti Suomessa ja yhteisöhankinta Belgiassa ovat toisensa peilikuvia, eli yhteisöhankintaan liittyvän veron saa vähentää välittömästi, joten tällaisesta toimituksesta ei veroja lankea maksettavaksi.

Enso-Gutzeit Oy voi huolehtia omien varastojen ja arkituslaitoksien avulla itse näistä toiminnoista. Sen ei tarvitse enää maksaa palvelujen ostamisesta tytäryhtiöltä ja muilta vierailta yrittäjiltä. Omien toimipaikkojen perustamiseen ja toiminnan ylläpitoon uppoaa kuitenkin paljon pääomaa. Siitä syystä kestää aikansa, ennen kuin omien toimipaikkojen toiminta pääsee edes nollatulokseen.

Epäsuora kaupankäynti

- Belgian markkinoille menevän rullatavaran (P-laatu, päällystämätön kopiopaperi) myyntihinnaksi voidaan arvioida noin 4.270 mk/tn. Tähän päädytään sen perusteella, että arkitetun tavaran myyntihinta, 4.700 mk/tn, on arviolta noin 10% korkeampi kuin rullatavaran myyntihinta. Hinta sisältää kuljetuksen asiakkaalle asti, mutta ei arvonlisäveroa.²¹¹

Kun Enso-Gutzeit Oy ei toimikaan tytäryhtiönsä välityksellä Belgiassa, vaan luovuttaa tavaroiden omistusoikeuden yhteisömyynnin kautta suoraan tytäryhtiölle, ei sen tarvitse olla rekisteröitynyt Belgiassa. Tällöin sen ei katsota harjoittavan minkäänlaista verollista liiketoimintaa Belgiassa, jos tytäryhtiö hoitaa varastoinnin, arkituksen ja jälleenmyynnin lopullisille asiakkaille omissa nimissään. Se maksaa arvonlisäveroa Belgiassa tapahtuvasta tavaroiden myynnistä ja suorittaa verottomia yhteisömyyntejä muualle yhteisöalueelle.

Enso-Gutzeit Oy suorittaa ainoastaan verottomia yhteisömyyntejä tytäryhtiöllensä, joita varten se tarvitsee vain suomalaisen arvonlisäverotunnisteen. Tytäryhtiö on tällöin itsenäinen erillinen yrittäjä, joka maksaa liikevaihtoveroa Belgiassa tapahtuvasta tavaroiden myynnistä ja suorittaa verottomia yhteisömyyntejä muualle yhteisöalueelle. Veron perustaan lasketaan tavaroiden myyntihinta asiakkaalle vähennettynä liikevaihtoverolla, käteisalennuksilla ja myöhästymiskoroilla. Myyntihintaan asiakkaalle sisältyy siten ostohinta Enso-Gutzeit Oy:ltä sekä kaikki ennen lopullista myyntiä kertyvät kustannukset, kuten arkitus-, varastointi-, kuljetuskustannukset.

²¹¹ Vento 10.4.1996

Jos Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuu liiketoimintaan liittyviä kustannuksia Belgiassa, saa se hakea niitä takaisin palautuksena. Tavaroiden tai palveluiden hinnassa maksettu vero maksetaan kuitenkin luonnollisesti aikaisemmin, kuin se saadaan palautuksena takaisin. Näin ollen Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuu korkotappioita kyseisten hetkien välisestä aikaviiveestä. Korkotappioita aiheuttavat lähinnä kuljetus- ja huolintakustannukset arkituslaitokselle satamasta, jotka ovat noin 100 mk/tn. Jos käytetään vuodelle 1996 arvioitua kokonaisarkitusvolyyymia mittarina, saadaan seuraavanlainen laskelma:

$100 \text{ mk/tn} \times 73.000 \text{ tn} = 7.300.000 \text{ mk}$. Tästä summasta takaisinhaettavan liikevaihtoveron osuus on 21 %:n mukaan 1.533.000 mk. Jos käytetään korkokantana pitkän aikavälin keskimääräistä korkoprosenttia 7,5 % pa, saadaan korkotappioksi esimerkiksi yhtä kuukautta kohden:

$1.533.000 \text{ mk} \times 0,075 \% \text{ pa} \times (1:12) = 9.581 \text{ mk}$.

Mutta konsernikokonaisuuden kannalta ei toisaalta sitoudu enää pääomaa tytäryhtiölle maksettavaan välitystoimintapalkkioon arkituksen ohessa, 150 mk/tn. Jos käytetään taas arkituslaitoksella olevien tavaroiden määrää volyymina, saadaan vapautuvan pääoman määräksi: $150 \text{ mk/tn} \times 73.000 = 10.950.000 \text{ mk}$. Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitse tällöin rahoittaa myöskään veroedustajan käyttöön liittyvää takuumaksua 456.000 mk, koska veroedustajaa ei tarvita epäsuorassa kaupankäynnissä. Eli yhteensä pääomaa vapautuu 11,406 mmk.

Vapautuvan pääoman määrä, 11,406 mmk, on siis huomattavasti suurempi, kuin aiheutuvat korkotappiot, joten Enso-Gutzeit Oy jää konsernikokonaisuuden kannalta voitolle näiden kustannusten osalta. Enso-Gutzeit Oy pystyy toisaalta vapauttamaan pääomaa liiketoiminnan käyttöön myös siksi, että se ei tarvitse varastoja Suomessa, jos se voi toimittaa tavarat välittömästi tuotantolaitokselta yhteisömyyntinä tytäryhtiölle.

Enso-Gutzeit Oy:n myy tavarat verottomana yhteisömyyntinä tytäryhtiölle. Siirtohintana voidaan käyttää vuoden 1996 keskimyyntihintaa 4.270 mk/tn rullatavaralle, joka on jo edellä määritelty. Hintaan sisältyy kuljetus ostajalle perille asti. Tytäryhtiön Enso-Gutzeit Oy:ltä veloittamia arkitushintoja voidaan soveltaa myös tässä, koska tytäryhtiö ei pyrkii lähinnä nollatulokseen toiminnallaan. Lisäksi voidaan käyttää samoja kuljetus- ja varastointipalveluveloituksia, koska ne ostetaan joka tapauksessa vieraalta yrittäjältä. Tytäryhtiön lopullinen verorasitus ei-nominoidun arkitetun tavarann mynnistä Belgian sisäisessä kaupankäynnissä konsernikokonaisuuden kannalta lasketaan seuraavasti:

Myyntihinta tytäryhtiöltä lopulliselle asiakkaalle:

Siirtohint Enso-Gutzeit Oy:ltä	4.270 mk/tn
Arkitus Lumipaper NV	
781-150 (välityspalkkio Lumipaperille)	+ 631 mk/tn
Varastointi	+ 5-10 mk/tn
Kuljetus asiakkaalle	+ <u>50-100 mk/tn</u>
Yhteensä	4.956-5.011 mk/tn

Myyntihinnasta suoritettava 21%:n arvonlisäveron osuus **1.041-1.052 mk/tn**

Ostovähennykset

Ostohinta Enso-Gutzeit Oy:ltä	4.270 mk/tn	
Arkituksen verolliset hankinnat, arkitus-		./.
materiaalit ym. arkitusveloituksesta	+ 380 mk/tn	
Varastointi	+ 5-10 mk/tn	
Kuljetus asiakkaalle	+ <u>50-100 mk/tn</u>	
Yhteensä	4.705-4.760 mk/tn >alv 21%= 988-1.000 mk/tn	

Lopullinen maksettavaksi jäävä arvonlisävero

41-64 mk/tn

Jos tytäryhtiö myy tavaraa yhteisömyyntinä, ei se maksa myynnistä veroa, mutta voi kuitenkin vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron. Tässä tapauksessa vähennyskelpoista arvonlisäveroa on 988-1.000 mk/tn. Jos tytäryhtiö harjoittaa ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, saa se koko summan palautuksena takaisin.

Tytäryhtiölle lopullisesti jäävä liikevaihtovero olisi suhteessa suunnilleen samaa luokkaa, 30-77 mk/tn, jos siirtohintana käytettäisiin niitä kustannuksia, jotka Enso-Gutzeit Oy:lle on aiheutunut siihen mennessä, kun tavarat on kuljetettu Antwerpenin satamasta tytäryhtiön arkituslaitokselle Belgiaan eli 3950-4000 mk/tn. Tällainen siirtohinnoittelu ei ole edes sallittua, mutta tarkoituksena on osoittaa, että siirtohinnan suuruus ei vaikuta sinänsä toimintamallien vertailukelpoisuuteen.

4.2.3 Hollanti

Suorakauppa tytäryhtiön välityksellä sekä palveluiden ostaminen ulkopuoliselta yrittäjältä

- Enso omistaa 100% Hollannissa Wapenfeldissä sijaitsevasta Berghuizer Papierfabrik NV-paperitehtaasta, joka edelleen omistaa 50% Berghuizer Formaafabrik NV -arkittamosta, joka toimii integroidusti edellämainitun paperitehtaan yhteydessä. Loput 50% Berghuizer Formaafabrik NV:stä on Enso-Gutzeit Oy:n omistuksessa, joten lopputuloksena on, että Enso-Gutzeit Oy:llä on 100%:n omistusosuus molemmista laitoksista. Arkittamon vuosittainen toimintakapasiteetti on 200.000 tonnia arkkipaperin osalta ja 60.000 tonnia foliokokokoisen paperin osalta.²¹²
- Enso ostaa arkituspalvelun Berghuizer Formaafabrik NV:ltä, jonka seurauksena laaditaan lasku. Yhtiörajat edellyttävät, että myös Enso-Gutzeit Oy:lle laaditaan aivan normaalin käytännön mukainen lasku, kuten kelle tahansa ulkopuoliselle palvelun ostajalle. Berghuizer Formaafabrik NV lähettää siis kuukausittain Enso-Gutzeit Oy:lle arkituslaskun, joka koostuu arkituksen kiinteistä ja muuttuvista kustannuksista. Kiinteiden kustannusten perusteena ovat mm. koneiden ja kaluston käyttö sekä varastointi. Muuttavat kustannukset aiheutuvat arkitusmateriaaleista, kuten paletit ja laatikot. Berghuizer Formaafabrik NV:lle maksettava välitystoimintapalkkio agentin asemassa toimimisesta sisältyy myös arkitusveloitukseen. Enso-Gutzeit Oy:lle menevässä laskussa ei ole kuitenkaan arvonnalisäveroa, sillä Hollannin viranomaisten kanssa käytyjen neuvotteluiden tuloksena Berghuizer Formaafabrik NV:lle on myönnetty erikoislupa tällaiseen menettelyyn kesäkuusta 1995 lähtien. Berghuizer Formaafabrik on nimittäin saanut päätöksen, jonka nojalla arkitustoiminta kokonaisuudessaan voidaan katsoa yhteisökaupan sääntöjen mukaiseksi tavarantoiminnan yhteisömyynniksi. Yleensä vastaavanlainen toiminta katsotaan arvonnalisäverolliseksi palvelusuorituksen myynniksi.²¹³

²¹² Hämäläinen 30.1.1996

²¹³ Denhove 2.4.1996, 3.4.1996

- Vuonna 1995 Berghuizer Formaatfabrik NV arkitti 135.000 tonnia Enso-Gutzeit Oy:n tavaraa. Kustannukset olivat 842 mk/tn, joten kokonaisveloitus ylsi 113,67 mmk:an. Vuodelle 1996 on tehty kaksi volyymiennustetta, joko 148.000 tai 150.000 tonnia. Tarjoushintana voidaan käyttää parhaiten vuodelle 1996 A4-arkille laskettua hintaa 790 mk/tn. Näillä suureilla laskettuna vuoden 1996 kokonaiskustannukset arkitukselle olisivat joko 116,92 mmk tai 118,5 mmk. Vuonna 2000 arkitusvolyymin arvioidaan olevan 150.000 tonnia eli kustannukset olisivat 118,5 mmk.
- Berghuizer Formaatfabrik NV:ssä arkitettava tavara varastoidaan Berghuizer Papierfabrik NV:n yhteydessä sijaitsevaan varastoon. Varastointikustannuksia on kuitenkin vaikea laskea tarkasti, koska ne laskutetaan yhdessä arkituksen kiinteiden kustannusten kanssa eikä laskussa ole tarkempia erittelyjä. Kustannuksien voidaan kuitenkin arvioida olevan n. 30-50 mk/tn kuukaudessa eli joka tapauksessa vähemmän kuin arkituksen kustannukset. Arkituslaitoksella olevassa varastossa oli 1.1.1996 puolivalmista tavaraa 1 141 tonnia ja viimeisteltyä tavaraa 2.526 tonnia. Yhteismäärän 3.667 tonnia mukaan varastointikustannukset olivat kyseiseltä kuukaudesta noin 132.800 mk. Varastointi luetaan kuitenkin sisältyväksi arkituksen kiinteisiin kustannuksiin, joten ne sisältyvät jo edellä laskettuun arkituksen kokonaiskustannuksiin.
- Pohjois-Hollannin Delfzijlin satamassa sijaitsevassa terminaalivarastossa tavaroiden vapaavarastointiaika on 14 päivää. 1.1.1996 varastossa oli 2.500 tonnia puolivalmista tavaraa. Delfzijliin kuljettaminen on kuitenkin ongelmallista, koska vain harvat laivat poikkeavat sinne. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että noin kerran kahdessa viikossa yksi laiva poikkeaa Delfzijlin satamaan. Eli tiheämmän kuljetusvälin saavuttaminen tulisi hyvin kalliiksi, jos Enso-Gutzeit Oy ryhtyisi vuokraamaan pelkästään omia tarpeitaan varten kokonaisia laivakuljetuksia. Tulevaisuudessa on kuitenkin tarkoituksena kuljettaa ainakin osa Berghuizer Papierfabrik NV:lle menevästä tavarasta Delfzijlin kautta. Terneuzenissa Länsi-Hollannissa sijaitsevassa varastossa oli myös pieni 10 tonnin erä viimeisteltyä tavaraa. Varastovuokrien yhteismäärä oli noin 25.000 mk kyseiseltä kuukaudesta, kun

laskentaperusteena oli 5 mk/tn valmiille tavaralle ja 10 mk/tn puolivalmiille tavaralle. Laskettaessa lopullista kokonaisverorasitusta yhdelle tonnille voidaan käyttää suuretta 5-10 mk/tn yksinkertaistamisen vuoksi. ²¹⁴

- Vuoden 1995 kesäkuuhun asti veroedustajan käytöstä vaadittava takuumaksun määrä oli 1,8 miljoonaa HFL:a, noin 5.040.000 mk. Tämän jälkeen veroviranomaisten kanssa käytyjen neuvottelujen tuloksena takuumaksu saatiin laskettua 250.000 HFL:in, eli noin 700.000 markkaan. ²¹⁵
- Arkitukseen menevän tavarán osalle kertyvien kustannuksien suuruus on noin 3.900 mk/tn siihen mennessä, kun se saapuu Antwerpenin satamaan. ²¹⁶
- Tavarán myyntihinta asiakkaalle on tällä hetkellä noin 4700 markkaa/tonni, johon sisältyy myös rahtikustannukset asiakkaalle asti. Tähán summaan sisältyvät myös agentille maksettavat palkkiot, n. 150 mk/tonni, sekä arkitus- ja varastointikustannukset. ²¹⁷

Enso-Gutzeit Oy:n tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa, vaikkei sillä olisikaan pysyvää toimipaikkaa siellä, koska se harjoittaa tavaroiden ja palvelujen myyntiä Hollannista myös ulkomaalaisille yrittäjille, jotka eivät ole rekisteröityneet Hollannissa sekä tekee yhteisö Hankintoja Hollannista käsin. Jos Enso-Gutzeit Oy harjoittaisi liiketoimintaa ainoastaan hollantilaisten yrittäjien tai oikeushenkilöiden kanssa eikä sillä olisi pysyvää toimipaikkaa Hollannissa, ei sen tarvitse rekisteröityä eikä nimittää veroedustajaa. Tämä johtuu siitä, että käänteinen verovelvollisuus -menettely siirtää verovelvollisuuden ostajalle, jolla on pysyvä toimipaikka Hollannissa.

Mutta koska Enso-Gutzeit Oy harjoittaa muitakin liiketoimia, on sen rekisteröidyttävä. Enso-Gutzeit Oy:llä on kaksi vaihtoehtoa valittavanaan: se voi

²¹⁴ Hämäläinen 30.1.1996

²¹⁵ Denhove, 2.4.1996

²¹⁶ Vento 10.4.1996

²¹⁷ Hämäläinen 29.3.1996

rekisteröityä suoraan arvonlisäverovelvolliseksi yrittäjäksi Hollannissa tai sitten se voi nimittää itselleen yleisin valtuuksin varustetun veroedustajan, joka rekisteröityy Enso-Gutzeit Oy:n puolesta ja hoitaa kaikki arvonlisäverotukseen liittyvät asiat. Veroedustajan käyttöön liittyy takuumaksu, joka on suoritettava veroviranomaisille vakuudeksi veron maksamisesta. Enso-Gutzeit Oy:llä toimii tällä hetkellä veroedustajan kautta, johon liittyvän takuumaksun suuruus on noin 700.000 markkaa, kuten edellä mainittiin.

Käänteistä verovelvollisuutta voidaan soveltaa kuitenkin myös Enso-Gutzeit Oy:n harjoittamaan tavaroiden myyntiin. Hollantilainen ostaja on nimittäin vastuussa veron suorittamisesta silloinkin, kun ulkomaalaisella yrittäjällä on hollantilainen arvonlisäverotunniste tai se on rekisteröitynyt veroedustajan kautta. Ehtona on kuitenkin, ettei Enso-Gutzeit Oy perusta pysyvää toimipaikka Hollantiin. Käänteinen verovelvollisuus toimii siten, että Enso-Gutzeit Oy toimittaa ensiksi tavarat yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä yhteisökaupan sääntöjen mukaan Hollantiin. Se suorittaa siis sekä yhteisömyynnin että -hankinnan. Yhteisöhankintaan liittyvän veron se saa vähentää saman tien. Näin välttyään konkreettiselta veron maksamiselta.

Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitse omistaa varastoja ja arkituslaitoksia, joihin tavarat siirretään, eikä harjoittaa niissä omaa toimintaa. Riittää, että se on esimerkiksi vuokrannut varastotilan kuljetusyhtiöltä tai ostaa arkituspalvelut vieraalta yrittäjältä, joka omistaa arkituslaitokset. Tämän jälkeen Enso-Gutzeit Oy pystyy myymään tavarat verotta edelleen Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä, koska verovelvollisuus siirtyy ostajalle. Tavaroiden myyntipaikaksi katsotaan siis Hollanti. Vaikka Enso-Gutzeit Oy:llä on rekisteröintinsä lisäksi yleisin valtuuksin varustettu veroedustaja hoitamassa arvonlisäverotukseen liittyviä asioitansa, on ostaja silti yksin vastuussa myyntiin liittyvän veron maksusta, kun on kyse käännetyistä verovelvollisuudesta. Tällaisessa tilanteessa on kyse on nimenomaan ei-nominoidun tavarann mynnistä.

Enso-Gutzeit Oy voi tilata arkituspalvelun verotta Hollannissa paikalliselta yrittäjältä suomalaisella arvonlisäverotunnisteella. Vero tulee siten maksettavaksi Suomessa. Mutta tätä järjestelyä voidaan soveltaa ainoastaan tavaroihin, jotka

myydään edelleen toisiin yhteisömaihiin. Arkitus on muutoin normaalisti 17,5%:n verokannan alainen irtaimien esineeseen kohdistuva työsuoritus. Varastointi katsotaan saman verokannan alaiseksi palveluksi.

Kun Enso-Gutzeit Oy myy nominoitua tavaraa suoraan yhteisömyyntinä hollantilaiselle asiakkaalle, lankeaa yhteisöhankinnasta suoritettava vero normaalin käytännön mukaisesti asiakkaan maksettavaksi. Verollista liiketoimintaa harjoittava asiakas pystyy puolestaan vähentämään saman veron välittömästi. Enso-Gutzeit Oy:n tarvitsee ainoastaan laatia veroton lasku, jossa on molempien osapuolten arvonlisäverotunnisteet ja hoitaa raportointivelvollisuutensa viranomaisille. Sen ei sinänsä tarvitsisi olla rekisteröitynyt verovelvolliseksi Hollannissa, jos se harjoittaisi ainoastaan yhteisömyyntiä suoraan asiakkaalle Hollantiin. Mutta koska Enso-Gutzeit Oy siirtää tavaroita yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä Hollantiin call off -varastoihin ja arkitettavaksi, tarvitsee se hollantilaisen arvonlisäverotunnisteen. Näin se pystyy myymään Hollannissa arkitettuja ja varastoituja ei-nominoituja tavaroita eteenpäin Hollannista verottomana yhteisömyyntinä.

Enso-Gutzeit Oy:lle ei aiheudu verollisia myyntejä Hollannissa käänteisen verovelvollisuuden ansiosta. Yhteisömyynnit toisiin yhteisömaihiin ovat myös verottomia. Arvonlisäverot, jotka sisältyvät ulkopuolisten varastonpitäjien laskuttamaan varastovuokraan sekä kuljetus- ja huolintaliikkeiden laskuihin, Enso-Gutzeit Oy pystyy hakemaan palautuksina takaisin. Samoin se pystyy tekemään Hollantiin toimitettamiensa tavaroidensa perusteella ostovähennyksen, koska se siirtää tavarat yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä Suomesta Hollantiin, jossa ne muodostavat yhteisöhankinnan. Berghuizer Formaatfabrik NV:ltä ostettujen arkitus-, varastointi- ja välityspalveluiden perusteella se ei voi tehdä ostovähennyksiä, koska Berghuizer Formaatfabrik NV laskuttaa Enso-Gutzeit Oy:tä ilman arvonlisäveroa. Lopulliselta asiakkaalta veloittettava veroton myyntihinta arkitetulle tavaralle on 4.700 mk. Ei-nominoituna tavarana Hollantiin toimitetut välituotteet, jotka arkitetaan vasta Hollannissa, katsotaan arkituksen jälkeen myydyiksi Hollannissa tai Hollannista yhteisömyyntinä muihin EU-maihin.

Lopullinen Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuva verorasitus ei-nominoidun arkitetun tavarän myynnistä Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä lasketaan seuraavalla tavalla:

<u>Myynnistä suoritettava vero</u>		0 % myyntihinnasta 4700 mk/tn =	0 mk/tn
<u>Takaisinhaettava arvonlisävero</u>			
Oman tavarän yhteisöhankinta	3.900 mk/tn		
Huolinta ja kuljetus arkituslaitokselle	100 mk/tn		. /.
Varastointi	+ 5-10 mk/tn		
Tavaröiden kuljetus asiakkaalle	+ <u>50-100 mk/tn</u>		
Yhteensä	4055-4110 mk/tn	> 17,5% =	710-719 mk/tn
			=====
Lopullinen maksettavaksi jäävä arvonlisävero			- 710-719mk/tn

Hollannissa Enso-Gutzeit Oy ei toimi tappiolla eli myyntihinta ylittää kustannukset. Eli Enso-Gutzeit Oy:lle ei jää käytännössä ollenkaan veroja suoritettavaksi, vaan se voi hakea palautuksena 710-719 mk/tn kustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot. Kun Enso-Gutzeit Oy myy tavaraa verottomana yhteisömyyntinä, saa se myös hyödyntää ostovähennysoikeuden, joka on silloinkin 710-719 mk/tn. Jos se harjoittaisi ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, olisi koko summa Enso-Gutzeit Oy:lle palautuvaa arvonlisäveroa.

Suorakauppa omien varastojen ja arkituslaitoksien avulla

Sekä varastot että arkituslaitokset täyttävät pysyväälle toimipaikalle asetetut edellytykset Hollannin verotuksessa. Enso-Gutzeit Oy:llä olisi tämä johdosta suoraan rekisteröitymisvelvollisuus Hollannissa sijaitsevan pysyvän toimipaikkansa perusteella. Tavaroiden siirtäminen Suomesta Enso-Gutzeit Oy:n omistamiin varastoihin ja arkituslaitoksille Hollantiin katsottaisiin yhtiön sisäiseksi yhteisötoimitukseksi, eikä siten loisi minkäänlaista konkreettista veronmaksuvelvollisuutta, koska yhteisömyynti on verotonta ja yhteisöhankintaan liittyvän veron voi vähentää välittömästi. Enso-Gutzeit Oy:llä olisi oikeus, muttei pakkoa, nimittää yleisin valtuuksin varustettu veroedustaja hoitamaan arvonlisäverotukseen liittyviä asioita puolestaan. Veroedustajan käyttöön liittyy huomattavia etuja. Veroedustaja edustaa yritystä viranomaisiin päin ja hoitaa kaikki verotukseen liittyvät asiat ammattitaitoisesti. Tällöin Enso-Gutzeit Oy voisi vapauttaa oman henkilökuntansa työpanosta muihin työtehtäviin. Mutta toisaalta veroedustajan käyttöön liittyy takuumaksu, joka on maksettava vakuudeksi verovelvollisuuksien suorittamisesta.

Enso-Gutzeit Oy pystyisi myymään tavarat Hollannista eteenpäin verottomana yhteisömyyntinä hollantilaisen arvonlisäverotunnisteen avulla. Enso-Gutzeit Oy ei voisi kuitenkaan hyödyntää käänteistä verovelvollisuutta, jos sillä olisi pysyvä toimipaikka Hollannissa.. Se ei siis voisi harjoittaa verotonta tavaroiden myyntiä Hollannin sisäpuolella, vaan joutuisi maksamaan tavaroiden myynnistä normaalin Hollannin arvonlisäveron. Lopullinen verorasite olisi tällöin 104-113 mk/tn. Lisäksi on huomioitava varastojen ja arkituslaitoksien perustamiseen ja toiminnan ylläpitoon uppoava pääoma.

Epäsuora kaupankäynti

- Keskimääräinen myyntihinta rullatavaralle Hollannin markkinoilla (P-laatu, päällystämätön kopiopaperi) on arviolta olevan noin 4.270 mk/tn, sillä arkitetun tavarahan myyntihinta, 4.700 mk/tn, on noin 10% korkeampi kuin rullatavarahan myyntihinta.²¹⁸

Jos Enso-Gutzeit Oy myy tavarat yhteisömyyntinä suoraan tytäryhtiönsä, ei sen tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa. Tavaroiden omistusoikeus siirtyy tytäryhtiölle, joka hoitaa varastoinnin, arkituksen ja jälleenmyynnin lopulliselle asiakkaalle. Tytäryhtiö suorittaa verottomia yhteisömyyntejä muihin yhteisömaihin ja maksaa Hollannin sisäisessä kaupankäynnistä tavaroiden myynnistä 17,5% arvonlisäveroa. Käänteistä verovelvollisuutta tytäryhtiö ei voi hyödyntää, koska tavarat myydään tytäryhtiön nimissä eteenpäin Hollannin sisäisessä kaupassa. Tytäryhtiölle itselleen maksettavat välityspalkkiot jäävät luonnollisesti pois veron perusteesta, mutta muutoin siihen lasketaan samat erät kuin suorassa kaupankäynnissä.

²¹⁸ Vento 10.4.1996

Hollannissa rekisteröitymättömänä Enso-Gutzeit Oy ei voi vaatia arvonlisäveroja palautettavaksi, vaikka kulut liittyisivätkin sen liiketoimintaan. Se ei voi nimittää edes veroedustajaa, jos se ei harjoita minkäänlaista verollista myyntiä Hollannissa ja sen ainoana tarkoituksena on anoa Hollannissa aiheutuneita liiketoimintaan liittyviä kuluja takaisin. Enso-Gutzeit Oy menettää tällöin lähinnä kuljetus- ja huolintakustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot, jotka syntyvät tavaroiden kuljetuksesta satamasta arkituslaitoksille ja varastoihin. Näiden kustannusten kokonaissumma on $100\text{mk/tn} \times 150.000\text{ tn} = 15.000.000$, johon sisältyvän 17,5 %:n arvonlisäveron määrä on 2.625.000 mk. Mittarina käytetään tällöin vuodelle 2000 tehtyä arkitusvolyyymiennustetta 150.000 tn. Myöskään liikematkoilla aiheutuneisiin kuluihin, kuten majoitus ja bensiini, sisältyvää arvonlisäveroa ei voida saada takaisin, mutta niiden merkitys on hyvin vähäinen

Epäsuorassa kaupankäynnissä Enso-Gutzeit Oy:llä ei toisaalta enää sitoudu konsernikokonaisuuden kannalta pääomaa välitystoiminnasta maksettaviin palkkioihin tytäryhtiölle, 150 mk/tn, eikä veroedustajan käyttöön liittyvään vakuussummaan, 700.000 mk. Käytettäessä vuodelle 2000 arvioitua arkitusvolyyymia 150.000 tn mittarina, saadaan vapautuvan pääoman määräksi seuraava summa:

välityspalkkioiden kokonaismäärä	$150\text{ mk/tn} \times 150.000 =$	22.500.000 mk
+ vakuussumma	+	700.000 mk
Yhteensä		23.200.000 mk

Näin ollen voidaan todeta, että vapautuvan pääoman määrä 23,2 mmk on huomattavasti suurempi, kuin menettävien arvonlisäverojen osuus 2,625 mmk. Enso-Gutzeit Oy:llä vapautuu pääomaa myös siinä tapauksessa, jos se voi toimittaa tavarat välittömästi tuotantolaitokselta yhteisömyyntinä tytäryhtiölle, jolloin se ei tarvitse varastoja Suomessa.

Konsernikokonaisuuden kannalta tulee laskea myös tytäryhtiölle aiheutuva lopullinen verorasitus, kun se myy tavarat eteenpäin Hollannissa. Siirtohintana Enso-Gutzeit Oy:ltä tytäryhtiölle käytetään vuoden 1996 keskimääräistä myyntihintaa rullatavaralle Hollannin markkinoilla. Hintaan sisältyy kuljetus ostajalle perille asti. Tytäryhtiön Enso-Gutzeit Oy:ltä veloittamia arkitushintoja voidaan soveltaa myös tässä, koska tytäryhtiön tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa myydessään arkituspalvelun Enso-Gutzeit Oy:lle. Kuljetus- ja varastointipalvelut taas ostetaan joka tapauksessa ulkopuoliselta yrittäjältä. Tytäryhtiön lopullinen verorasitus arkitetun tavarän myynnistä lasketaan näin:

Myyntihinta tytäryhtiöltä lopulliselle asiakkaalle:

Siirtohintä Enso-Gutzeit Oy:ltä	4.270 mk/tn
Varastointi terminaalivarastoissa +	5-10 mk/tn
Arkitus ja varastointi/Berghuizer (1996)	
790-150 (välityspalkkio Berghuizerille) +	640 mk/tn
Kuljetus asiakkaalle +	<u>50-100 mk/tn</u>
Yhteensä	4.965-5.020 mk/tn

Myyntihinnasta suoritettava 17,5%:n arvonlisäveron osuus **869-879 mk/tn**

Ostovähennykset

Ostohinta Enso-Gutzeit Oy:ltä	4.270 mk/tn
Arkituksen verolliset hankinnat, arkitus-	. /.
materiaalit ym. arkitusveloituksesta +	380 mk/tn
Kuljetus asiakkaalle +	<u>50-100 mk/tn</u>
Yhteensä	4.700-4.750 mk/tn

> alv 17,5% = **823-831 mk/tn**

Lopullinen maksettavaksi jäävä arvonlisävero **38-56 mk/tn**

Jos tytäryhtiö myy tavaraa yhteisömyyntinä, ei se maksa myynnistä veroa, mutta voi kuitenkin vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron. Tässä tapauksessa vähennyskelpoista arvonlisäveroa on 1.003-1.012 mk/tn. Jos tytäryhtiö harjoittaa ainoastaan verotonta yhteisömyyntiä, saa se koko summan palautuksena takaisin.

Tytäryhtiölle lopullisesti jäävä arvonlisävero olisi suhteessa suunnilleen samaa luokkaa, jos siirtohintana käytettäisiin niitä kustannuksia, jotka aiheutuu Enso-Gutzeit Oy:lle siihen mennessä, kun tavarat on toimitettu tytäryhtiön arkituslaitokselle Hollantiin Antwerpenin satamasta. Siirtohinnaiksi tulisi tällöin 3.950- 4.000 mk/tn. Tytäryhtiön lopulliseksi myyntihinnaksi määräytyisi 4.645-4.750 mk/tn, josta suoritettava arvonlisävero olisi 813-831 mk/tn. Ostovähennyksien perustana olisi 4.380-4.480 mk/tn, josta vähennyskelpoisen arvonlisäveron osuus on 767-784 mk/tn. Lopullisesti tytäryhtiön maksettavaksi jäävän arvonlisäveron suuruus olisi 29-64 mk/tn. Tällainen siirtohinnoittelu ei ole sinänsä edes sallittua, mutta tarkoituksena on varmistua siitä, ettei siirtohinnan suuruus juurikaan vaikuta toimintamallien vertailukelpoisuuteen.

5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena oli saada selville, pystytäänkö yhteisökaupan arvonlisäverosäännöksiä hyödyntämään tehokkaammin Enso-Gutzeit Oy:n kannalta. Eli olisiko kilpailijoiden hyödyntämässä toimintamallissa, epäsuora kaupankäynti, löydettävissä selvää kilpailuetua. Seuraavissa kappaleissa annetaan vastaukset jokaisen maiden osalta, kun tarkastelunäkökulmana on ainoastaan arvonlisäverotus. Sen lisäksi pohditaan myös muiden tekijöiden vaikutusta toimintamallien valintaan. Lopuksi arvioidaan arvonlisäverotuksen kehitysnäkymiä EU:ssa.

5.1 Suositeltavat toimintamallit Enso-Gutzeit Oy:lle arvonlisäverotuksen kannalta

5.1.1 Saksa

Omat varastot ja arkituslaitokset vai palvelun ostaminen tytäryhtiöltä ja ulkopuoliselta yrittäjältä

Omien varastojen ja arkituslaitosten perustaminen ei sinänsä muuttaisi Enso-Gutzeit Oy:n verotuksellista asemaa Saksassa verrattuna tilanteeseen, jossa se harjoittaa suorakauppaa tytäryhtiöiden välityksellä ja ulkopuolisten varastonpitäjien kanssa. Enso-Gutzeit Oy:n täytyy rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi joka tapauksessa, oli sillä pysyvä toimipaikka Saksassa tai ei. Se pystyy harjoittamaan yhteisömyyntiä sekä tekemään yrityksen sisäisiä tavaroiden siirtoja yhteisömyyntinä yhtä hyvin, vaikkei sillä ole pysyvää toimipaikkaa Saksassa.

Jos Enso-Gutzeit Oy perustaisi omat varastot ja arkituslaitokset, ei sen luonnollisestikaan tarvitsisi maksaa arkitus-, varastointi- ja välityspalveluista tytäryhtiölle eikä varastoinnista ulkopuolisille yrittäjille. Nämä menoerät ovat karkean arvion mukaan noin 714.000-738.000 markkaa kuukaudessa. Mutta toisaalta tytäryhtiöt eivät käytännössä tuota voittoa, joten arkitus- ja varastointikustannukset olisivat lähes samaa luokkaa omien varastojen ja

arkituslaitosten avulla. Lisäksi niiden perustaminen sitoisi paljon pääomaa. Tästä syystä kestäisi aikansa ennen kuin ne pääsisivät nollatulokseen, saati tuottaisivat positiivista nettotulosta. Niinpä Enso-Gutzeit Oy:n ei kannata perustaa omia varastoja ja arkituslaitoksia Saksaan, sillä tällä toimenpiteellä ei saavutettaisi mitään etuja arvonlisäverotuksen kannalta.

Suorakauppa vs epäsuora kaupankäynti

Kun myydään arkitettuja tavaroita Saksan sisäisessä kaupankäynnissä, on tytäryhtiön lopullinen verorasitus on 9-39 mk/tn epäsuoran kaupankäynnin toimintamallia sovellettaessa. Suorakaupassa Enso-Gutzeit Oy:lle lankeava liikevaihtovero on negatiivinen, - 7-22 mk/tn. Jos arkitetut tavara myydään verottomana yhteisömyyntinä toiseen yhteisömaahan, on tytäryhtiö oikeutettu verollisten hankintojensa perusteella 699-714 mk/tn suuruiseen ostovähennykseen, kun Enso-Gutzeit Oy:llä vähennyskelpoista liikevaihtoveroa on 712-720 mk/tn suorakauppaa harjoitettaessa. Jos käytetään Enso Papier Format GmbH:n vuosittaista arkituskapasiteettia 12.000 tn saadaan seuraavat verorasitukset:

Suorakaupassa palautuu liikevaihtoveroa:

$$(-7 - -22) \text{ mk/tn} \times 12.000 \text{ tn} = \mathbf{84.000-264.000 \text{ mk/vuosi}}$$

Epäsuorassa kaupankäynnissä maksetaan liikevaihtoveroa:

$$(9-39) \text{ mk/tn} \times 12.000 \text{ tn} = \mathbf{108.000-468.000 \text{ mk/vuosi}}$$

Koska epäsuorassa kaupankäynnissä Enso-Gutzeit Oy ei ole itse rekisteröitynyt Saksassa, joutuu se hakemaan liiketoiminnasta aiheutuneisiin kuluihin sisältyneen liikevaihtoveron takaisin palautuksena. Tällöin Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuu korkotappioita maksuajankohdan ja palautuksen väliseltä ajalta. Korkotappiot ovat kuitenkin suhteellisen pieniä. Toisaalta konsernikokonaisuuden kannalta ei tarvita enää maksaa tytäryhtiölle välitystoimintapalkkiota 1.800.000 mk/vuosi, ja tämä summa on huomattavasti suurempi kuin korkotappiot. Säästyvä summa on myös paljon suurempi, kuin se verosäästö, mikä saavutettaisiin suorakauppaa harjoitettaessa. Näiden lukujen perusteella voidaan johtopäätöksenä todeta, että

konsernikokonaisuuden kannalta olisi kannattavampaa siirtyä epäsuoraan kaupankäyntiin.

5.1.2 Belgia

Omat varastot ja laitokset vai palvelun ostaminen tytäryhtiöltä ja ulkopuoliselta yrittäjältä

Enso-Gutzeit Oy:n on pakko olla rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Belgiassa, jotta se voi harjoittaa arkitettavien tavaroiden myyntiä eteenpäin Belgiassa tai Belgiasta muihin yhteisömaihin. Yhteisökaupan harjoittamisen kannalta Enso-Gutzeit Oy:n asema ei juurikaan muuttuisi sen seurauksena, jos se perustaisi pysyvän toimipaikan Belgiaan. Se saa siirtää tavaroita yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä yhtä vähäisin verorasittein, riippumatta siitä, onko sillä pysyvää toimipaikkaa vai. Enso-Gutzeit Oy ei kuitenkaan tarvitsisi veroedustajaa, jos sillä olisi pysyvä toimipaikka Belgiassa. Veroedustajan käyttöön liittyvä vakuussumma, vuonna 1995 noin 450.000 mk, jää vertailussa kuitenkin varmasti pienemmäksi kuin ne kokonaiskustannukset, jotka syntyisivät Enso-Gutzeit Oy:n perustaessa omat varastot ja arkituslaitokset Belgiaan.

Belgiaan harjoitettava yhteisömyynti tulee tosin luultavasti lisääntymään lähivuosina, joten veroedustajan käyttöön liittyvä vakuussumma tulee myös kasvamaan. Jos käytetään mittarina arkitusvolyymia, jonka on arvioitu kasvavan vuoteen 2001 mennessä noin 50 %:lla 110.000 tonniin, saadaan vakuussummaksi noin 678.000 mk. Mutta vakuussumma olisi silti varmastikin pienempi kuin omien toimipaikkojen käynnistämiseen ja toiminnan ylläpitoon tarvittavat varat. Lisäksi on huomioitava se, että Enso-Gutzeit Oy ei luultavasti pystyisi arkittamaan ja varastoimaan tarjoamaan pienemmällä kustannuksella kuin tytäryhtiö, koska tytäryhtiö ei pyri suuriin katteisiin, vaan lähinnä kattamaan omat kustannuksensa. Näin ollen johtopäätöksenä on, että Enso-Gutzeit Oy:lle on kannattavampaa olla perustamatta varastoja ja arkituslaitoksia Belgiaan.

Suorakauppa vs epäsuora kaupankäynti

Kun tavarat myydään Belgian sisäisessä kaupankäynnissä, on Enso-Gutzeit Oy:lle lankeava lopullinen arvonlisävero negatiivinen, - 29-40 mk/tn suorakaupassa. Epäsuorassa kaupankäynnissä tytäryhtiön maksettavaksi jää ainoastaan 41-64 mk/tn. Jos tavarat myydään verottomana yhteisömyyntinä eteenpäin toiseen yhteisömaahan, saa Enso-Gutzeit Oy tehdä suorakauppaa harjoittaessaan 1.016-1.027 mk/tn suuruisen ostovähennyksen. Tytäryhtiölle verottoman yhteisömyynnin perusteella määräytyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä on puolestaan 988-1.000 mk/tn. Jos käytetään vuodelle 1996 arvioitua kokonaisarkitusvolyymia 73.000 tn Belgian markkinoille saadaan seuraavat verorasitukset:

Suorakaupassa palautuu arvonlisäveroa:

$$(-29 - -40) \text{ mk/tn} \times 73.000 \text{ tn} = \mathbf{2,117-2,92 \text{ mmk/vuosi}}$$

Epäsuorassa kaupankäynnissä maksetaan arvonlisäveroa:

$$(41-64) \text{ mk/tn} \times 73.000 \text{ tn} = \mathbf{2,933-4,672 \text{ mmk/vuosi}}$$

Epäsuorassa kaupankäynnissä ei sitoutuisi pääomaa veroedustajan käyttöön vaadittavaan takuumaksuun, joka vuonna 1995 oli noin 450.000 mk. Toisaalta Enso-Gutzeit Oy:lle aiheutuisi Belgiassa rekisteröitymättömänä konsernikokonaisuuden kannalta korkotappioita, koska se joutuisi hakemaan kuljetus- ja huolintakustannuksiin sisältyvät arvonlisäverot palautuksena takaisin. Mutta vuodessa aiheutuvat korkotappiot olisivat huomattavasti pienempiä, kuin 10,95 mmk, jota ei enää sitoutuisi vuodessa tytäryhtiölle maksettaviin välityspalkkioihin. Sen lisäksi 10,95 mmk on selkeästi suurempi, kuin se verorasitukseen liittyvä etu, joka hyödyttäisiin arvonlisäveron määrässä suorakaupan harjoittamisesta. Toimintamallien vertailu konsernikokonaisuuden kannalta tuottaa siis sen tuloksen, että Enso-Gutzeit Oy:n kannattaisi siirtyä arvonlisäverotuksen kannalta harjoittamaan epäsuoraa kaupankäyntiä Belgiassa.

5.1.3 Hollanti

Omat varastot ja laitokset vai palvelun ostaminen tytäryhtiöltä ja ulkopuoliselta yrittäjältä

Omien varastojen ja arkituslaitoksien perustamisesta olisi Enso-Gutzeit Oy:lle Hollannissa harjoitettavan suoran kaupankäynnin kannalta lähinnä haittaa. Enso-Gutzeit Oy:llä ei saa nimittäin olla pysyvää toimipaikkaa Hollannissa, jos se haluaa hyödyntää käänteistä verovelvollisuutta. Kyseisen sääntelyn nojalla sen ei tarvitse maksaa tavaroiden myynnistä Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä arvonnalisäveroa, kun ostajana on hollantilainen asiakas. Näin ollen Enso-Gutzeit Oy menettäisi oikeudet 0% -myyntiin Hollannissa, jos se perustaisi pysyvän toimipaikan Hollantiin. Enso-Gutzeit Oy ei toisaalta tarvitse pysyvää toimipaikkaa myöskään siihen, että se siirtää tavaroita yrityksen sisäisenä yhteisömyyntinä Hollantiin liiketoimintaansa varten.

Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitse nimittää ollenkaan veroedustajaa, jos sillä on pysyvä toimipaikka Hollannissa. Sinänsä veroedustajaa ei ole pakko nimittää silloinkaan, kun pysyvää toimipaikkaa ei ole. Veroedustajan käytöstä määrättävää vakuussummaa on kuitenkin mahdotonta ryhtyä arvioimaan, sillä veroviranomaiset määräävät sen aina tapauskohtaisesti. Mutta varastojen ja arkituslaitoksien perustaminen vaatisi Enso-Gutzeit Oy:ltä lisäksi paljon pääomaa, joten suorakaupan harjoittamisen kannalta voidaan vetää se johtopäätös, että Enso-Gutzeit Oy:n ei kannata perustaa omia varastoja ja arkituslaitoksia Hollantiin.

Suorakauppa vs epäsuora kaupankäynti

Enso-Gutzeit Oy:n on pakko rekisteröityä arvonnalisäverovelvolliseksi Hollannissa harjoittaessaan suorakauppaa, mutta se voi silti hyödyntää käänteistä verovelvollisuutta myydessään tavaroita Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä. Myynnistä suoritettava vero siirtyy nimittäin asiakkaan maksettavaksi. Asiakkaan on tosin tällöin oltava hollantilainen. Enso-Gutzeit Oy:n ei siis tarvitse maksaa veroja tavaroiden myynnistä Hollannissa, jolloin sen lopullinen verorasitus eli

maksettavaksi jäävän arvonlisäveron suuruus on negatiivinen, - 710-719 mk/tn. Se voi nimittäin vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyneen arvonlisäveron myyntien verosta, joka on nolla. Jos Enso-Gutzeit Oy myy tavaraa yhteisömyyntinä toiseen EU-maahan, saa se tehdä saman suuruisen ostovähennyksen. Enso-Gutzeit Oy ei voi tehdä vähennyksiä Berghuizer Formaafabrik NV:ltä ostamiensa palveluiden perusteella. Syy tähän on, että Berghuizer Formaafabrik NV:lle on myönnetty erikoislupa myydä palvelut verotta Enso-Gutzeit Oy:lle. Lisäksi Enso-Gutzeit Oy:n täytyy maksaa veroedustajan käyttöön liittyvä takuumaksu, joka on tällä hetkellä noin 700.000 mk. Veroedustajan nimittäminen ei ole pakollista Hollannissa, mutta Enso-Gutzeit Oy on katsonut parhaimmaksi luovuttaa arvonlisäverotukseen liittyvien asioiden hoitamisen asiantuntijalle eli veroedustajalle.

Epäsuorassa kaupankäynnissä Enso-Gutzeit Oy:n ei tarvitsisi nimittää veroedustajaa, eikä myöskään rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Hollannissa. Tällöin Enso-Gutzeit Oy ei kuitenkaan pystyisi hakemaan Hollannissa syntyneisiin liiketoiminnan kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa takaisin, sillä Hollannin arvonlisäverolaki vaatii nimenomaan rekisteröitymistä jopa palautusten hakua varten. Kyseeseen tulisivat lähinnä huolinta- ja kuljetuskustannukset 100 mk/tn kuljetettaessa tavaroita tytäryhtiön arkituslaitoksille ja sen käyttämiin varastoihin. Menetettävä summa, 2,59-2,625 mmk/vuosi, ei olisi suhteessa kovin suuri verrattaessa sitä epäsuorassa kaupankäynnissä vapautuvan pääoman määrään. Sillä tällöin Enso-Gutzeit Oy:llä ei sitoutuisi konsernin kannalta pääomaa veroedustajan käyttöön liittyvään vakuuteen 700.000 mk, eikä tytäryhtiön välityspalkkioihin, jotka ovat 150 mk/tn tehden yhteensä 22,2-22,5 mmk/vuosi vuoden 2000 arkitusennusteen mukaan.

Epäsuoran kaupankäynnin mallia sovellettaessa tytäryhtiölle jäävä lopullinen verorasitus Hollannin sisäisessä kaupankäynnissä olisi 38-56 mk/tn. Verotonta yhteisömyyntiä harjoittaessaan se saisi vähentää verollisin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron eli 823-831 mk/tn. Sillä on vähennysoikeus kaikkien verollisten hankintojensa osalta, vaikka se myykin arkituspalvelun verotta, sillä arkituspalvelun myynti rinnastetaan verottomaan yhteisömyyntiin.

Vuodelle 2000 arvioidun kokonaisarkitusvolyymin 150.000 tn/vuosi avulla voidaan laskea seuraavat verorasitukset:

Suorakaupassa palautuu arvonlisäveroa:

$$(-710 - -719) \text{ mk/tn} \times 150.000 \text{ tn} = \mathbf{106,5-107,85 \text{ mmk/vuosi}}$$

Epäsuorassa kaupankäynnissä maksetaan arvonlisäveroa:

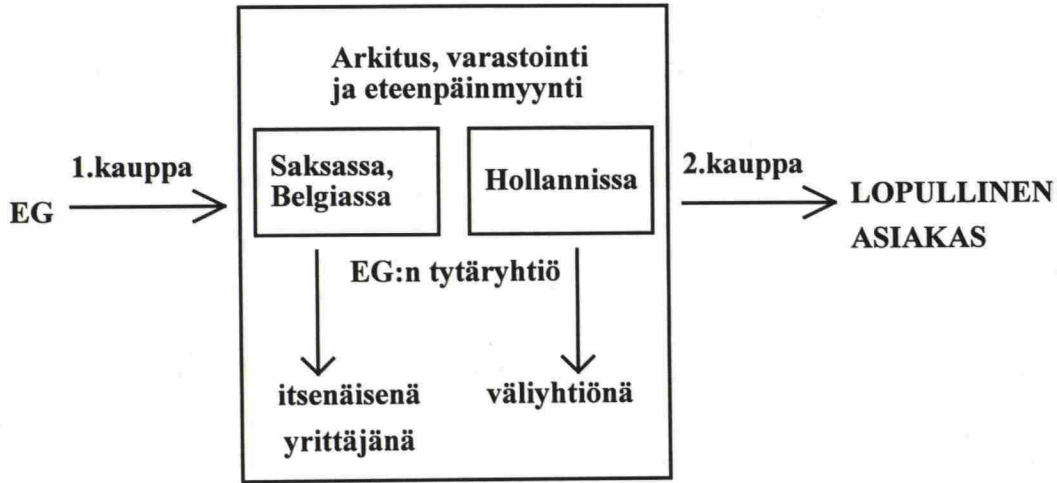
$$(38-56) \text{ mk/tn} \times 150.000 \text{ tn} = \mathbf{5,7-8,4 \text{ mmk/vuosi}}$$

Vaikka epäsuorassa kaupankäynnissäkin vapautuu paljon pääomaa, jää kokonaissumma väistämättömästi pienemmäksi, kuin suorakaupassa 0%:n myynnin perusteella palautuva arvonlisävero. Tähän lopputulokseen päädytään pääasiassa sen takia, että Enso-Gutzeit Oy pystyy myymään tavaroita verotta käännetyn verovelvollisuuden avulla Hollannissa. Joten Enso-Gutzeit Oy:n kannattaa jatkaa suorakaupan harjoittamista Hollannissa.

5.2 Yhteenvedo ja suositeltavien toimintamallien tarkastelu muiden tekijöiden kannalta

Yhteenvedona voidaan todeta, että harjoittaessaan suorakauppaa Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa on Enso-Gutzeit Oy:n rekisteröidyttävä jokaisessa maassa arvonlisäverovelvolliseksi, eikä sen kannata perustaa omia varastoja ja arkituslaitoksia paikanpäälle. Arvonlisäverotuksen kannalta ei ole siis saavutettavissa mitään välitöntä hyötyä siitä, että Enso-Gutzeit Oy harjoittaisi itse omissa nimissään kyseisiä toimintoja Saksassa, Belgiassa ja Hollannissa. Yhteisömyynnit asiakkaille ja yrityksen sisäiset tavarankierron siirrot yhteisömyyntinä pystytään suorittamaan yhtä vaivattomasti molemmissa vaihtoehdoissa. Omien varastojen ja arkituslaitosten perustamiseen ja toiminnan ylläpitoon uppoaisi lisäksi paljon pääomaa, ennen kuin ne pääsisivät edes nollatulokseen. Sen lisäksi Enso-Gutzeit Oy tuskin pystyisi alittamaan tytäryhtiöiden veloittamia kustannuksia paljoakaan harjoittaessaan itse arkitustoimintaa, koska tytäryhtiöt ei pyri tuottamaan voittoa Enso-Gutzeit Oy:n kustannuksella.

Toisaalta lopulliset tutkimustulokset osoittavat, että arvonlisäverotuksen kannalta suositeltavin toimintamalli on kuitenkin epäsuora kaupankäynti Saksassa ja Belgiassa (kuviot 6). Enso-Gutzeit Oy:n kannattaisi siis myydä tuotannosta tulevat tavarat suoraan yhteisömyyntinä tytäryhtiöille, jotka hoitaisivat arkituksen, varastoinnin ja eteenpäinmyynnin omissa nimissään. Tällöin vapautuisi huomattavia pääomasummaa konsernin muun liiketoiminnan käyttöön. Hollannissa Enso-Gutzeit Oy:n kannattaisi kuitenkin jatkaa suorakaupan harjoittamista. Pääasiallinen syy tähän on se, että Hollannissa Enso-Gutzeit Oy pystyy myymään tavarat verotta käänteisen verovelvollisuuden avulla.



Kuvio 6: Suositeltavat toimintamallit Enso-Gutzeit Oy:lle arvonlisäverotuksen kannalta

Mutta toimintamallien valinnassa on otettava huomioon myös muita ulkoisia tekijöitä, kuten suhdannevaihtelut. Epäsuoran kaupankäynnin etuna olisi kyllä se, että Enso-Gutzeit Oy ei tarvitsisi periaatteessa varastoja tuotannon ja myynnin välillä sitomassa pääomaa. Ongelmia saattaisi syntyä kuitenkin Enso-Gutzeit Oy:n myyntihetken ja tytäryhtiölle sopivan hankintahetken yhteensovittamisessa. Tytäryhtiön maksuvalmiuden tulisi jatkuvasti olla vakaalla pohjalla, jotta se olisi valmis ostamaan tuotannosta tulevat tavarat saman tien, ettei Enso-Gutzeit Oy joutuisi varastoimaan niitä tuotannon ja myynnin välillä. Jos myynnit ja ostot saataisiinkin yhdenaikaistettua, jäisi jäljelle vielä yksi iso ongelma: siirtohinnoittelu.

Tytäryhtiöillä menisi nimittäin niin kauan hyvin, kun paperin hinta olisi noususuhdanteessa. Ne pystyisivät myymään tavarat kalliimmalla hinnalla, kuin ne olisivat ostaneet hetkeä aiemmin. Mutta heti kun paperin hinta kääntyisi laskuun, ne joutuisivat vaikeuksiin pääomavajeen takia. Näin palataan takaisin maksuvalmiuteen, eli silloin tytäryhtiöiden kassavarat eivät varmastikaan riittäisi vastaanottamaan kaikkia Enso-Gutzeit Oy:n tuotannosta tulevia tavaroita. Tämän vuoksi Enso-Gutzeit Oy:n täytyisi kuitenkin varautua siihen, että se mahdollisesti

joutuisi varastoimaan tavarat tuotannon ja myynnin välillä. Metsäteollisuuden hinnat graafisille papereille ja kartongeille olivat huipussaan vuonna 1995, josta ne ovat laskeneet tähän mennessä jo viidenneksen. Tulevaisuuden ennuste on pikemminkin laskujohtoinen kuin tasapainottuva. Tästä syystä epäsuora kaupankäynti ei ainakaan tällä hetkellä olisi kovinkaan kannattavaa. Pahimmassa tapauksessa tytäryhtiöt ajautuisivat konkurssiin.

Epäsuora kaupankäynti helpottaisi sinänsä hallinnointia Enso-Gutzeit Oy:n kannalta tytäryhtiöiden ottaessa tulostavasti itselleen, mutta ei konsernikokonaisuuden kannalta. Arvonlisäveroasioiden hoitamiseen liittyvät rasitteet olisivat nimittäin paljon suuremmat, sillä tytäryhtiöt eivät voisi käyttää apunaan veroedustajaa. Suorakauppaa harjoitettaessa arvonlisäveroasioiden hoitaminen voidaan luovuttaa kokonaisuudessaan veroedustajalle, joka vastaa arvonlisäveroista viranomaisiin päin ja veloittaa edustamiseen liittyvät kustannukset päämieheltä, eli tähän asti Enso-Gutzeit Oy:ltä. Lisäksi epäsuorassa kaupankäynnissä olisi vaikeampaa määritellä se, kuka lopullisesti vastaa kaupantekoon liittyvistä riskeistä, luottotappioista ym tavarantoimittajan vaihtaessa omistajaa Enso-Gutzeit Oy:ltä tytäryhtiölle.

Lopuksi voidaan todeta, että toimintamallin valinta jää viimekädessä kuitenkin konsernijohdon vastuulle, jonka tehtävänä on punnita edut ja haitat vallitsevan suhdannetilanteen ja yrityksen käytössä olevan henkisen ja rahamääräisen pääoman mukaan.

5.3 Arvonlisäverojärjestelmän kehitysnäkymiä

Nykyinen EU:n arvonlisäverojärjestelmä, jossa noudatetaan määränpäämaaperiaatetta, tarkoitettiin alunperin ainoastaan väliaikaiseksi. Tavoitteena on ollut siirtyä alkuperämaaverotukseen myös yhteisökaupassa vuoden 1997 alusta. Vero perittäisiin tällöin tuotteen alkuperämaassa eli sisämarkkinakauppa muuttuisi samanlaiseksi kuin kotimaan kauppa. Yrityksille se merkitsisi yksinkertaisempaa verotusta ja siten säästöjä. Käytännössä suurin muutos olisi, että arvonlisävero perittäisiin eri maassa kuin missä tehtäisiin sitä koskeva ostovähennys. Sen vuoksi jäsenmaiden välille tulisi perustaa erityinen verotulojen siirtojärjestelmä eli clearing. Toistaiseksi ei ole vielä tiedossa yhtään hyvää clearing järjestelmää, sillä jäsenmaiden erisuuruiset verokannat ja eri valuutat aiheuttavat hankaluuksia. Alkuperämaaperiaate yritetään luultavasti toteuttaa vasta EU:n yhteisen rahan myötä.²¹⁹

Ecofin-ministerineuvosto ei ole kuitenkaan vielä päättänyt lopullisesti minkälaisen muodon lopullinen järjestelmä saa, mutta se on asettanut järjestelmälle neljä kriteeriä; yksinkertaisuus ja selkeys yritysten ja veroviranomaisten kannalta, kilpailuvääristymien poistaminen, jäsenmaiden verotulojen turvaaminen sekä veropetosten ja -vilpin estäminen. Keskustelun kohteena on ollut neljä eri hypoteettista mallia, joista valinta tulisi tehdä:

- 1) väliaikaisen määränpäämaajärjestelmän jatkaminen,
- 2) alkuperämaaperiaatteeseen perustuvan järjestelmä, sellaisena kuin komissio ehdotti vuonna 1987,
- 3) yrityksen toimipaikkaan perustuva järjestelmä, sekä
- 4) yhteisötasolla toimiva, yhdenmukaistettu järjestelmä.

Yrityksen toimipaikkaan perustuvassa järjestelmässä yritys voisi rekisteröityä ainoastaan yhteen tai muutamaan jäsenmaahan ja soveltaisi vain toimipaikkamaan verotuslainsäädäntöä ja -järjestelmää, ostovähennys mukaanlukien. Yhteisötasoinen alv-järjestelmä olisi ylikansallinen ja siis koko

²¹⁹ Savolainen 1996, s.B13

yhteisön osalta yksi ja sama. Edellytyksenä olisi luonnollisesti, että jäsenmaat muodostaisivat kansallisvaltion kaltaisen, yhtenäisen veroalueen. On käynyt kuitenkin ilmi, että suurin osa jäsenmaista puoltaa nykyisen järjestelmän kehittämistä. Ainoastaan Saksa on ollut vahvasti alkuperämaaperiaatteen kannalla. 220

Myös EU:n direktiivikokoelmaa täydennetään ja muutetaan jatkuvasti. Viimeisin uudistus on toinen yksinkertaistamisdirektiivi (COM/94/58), joka hyväksyttiin vuoden 1995 maaliskuussa ja joka tuli voimaan vuoden 1996 alusta. Direktiivi koskee eräitä väliaikaiseen verotusjärjestelmään tehtäviä yksinkertaistamistoimenpiteitä. Ehdotus tähtäsi pääasiassa sisämarkkinoiden toiminnan parantamiseen selventämällä eräiden kuudennen arvonlisäverodirektiivin verovapautusten soveltamisalaa ja luomalla niihin liittyviä menettelytapoja. Direktiivin säännösten mukaan tullaan mm. tavarahan maahantuontiin ja yhteisökuljetukseen liittyvä kotimainen kuljetus ja kuljetuksen liitännäispalvelut jatkossa rinnastamaan yhteisökuljetukseen. Direktiivi sisältää myös säännökset tullivarastoihin sijoitettujen raaka-aineiden ketjukaupasta ja siitä, että tullivarastossa olevaa raaka-ainetta voidaan myydä kolmen kuukauden aikana useaan kertaan ilman, että alv-muodollisuuksia pitää joka kerta täyttää erikseen. Joten maksettavaksi tullut vero maksetaan vasta, kun tavara toimitetaan tullivarastosta. Paperi ei kuulu listalla oleviin raaka-aineisiin.

Muutama direktiiviehdotus on parhaillaan käsittelyn alla, joista voidaan mainita direktiiviehdotus henkilöliikenteen arvonlisäverotuksesta sekä vähennysrajoituksia, kunnan arvonlisäverotusta ja tiettyjen siirtymäkauden poikkeusten kumoamista koskevat direktiiviehdotukset. Lisäksi työn alla on direktiiviehdotus tavarahan maahantuonnin arvonlisäverottomuuksista sekä ehdotukset, jotka koskevat pienten ja keskisuurten yritysten verokohtelua sekä alennetun verokannan soveltamista eräisiin maataloustuotteisiin. 221

²²⁰ Hagelstam 1995, s.188, 192, 194-195, Taipale 1995, s.19

²²¹ Taipale 1995, s.17-18

LÄHDELUETTELO

ARTIKKELIT

- ANTTILA, Suvi "Sisämarkkinakaupan arvonlisäverotus", Verotus 1/1995, s.44-55
- AURANEN, Kirsi "Arvonlisäverotuksen ostovähennykset sekaisin", Tilintarkastus-Revision 5/1994, s. 347-350
- HAGELSTAM, Jarl "Minkälainen on Euroopan yhteisöjen lopullinen arvonlisäverojärjestelmä?" Verotus 2/1995, s. 188-196
- HERRALA, Olli "Arvonlisäverohuijauksiin uppoaa satoja miljoonia", Kauppalehti, 27.2.1995, s.4
- HUUSKO, Markku "Paperin hinnan laskukierre kiihtynyt alkuvuonna 1996", Kauppalehti 4.3.1996, s.7
- IIVONEN, Jyrki "Maailman suurin metsäyhtiö IP pärjää vanhoilla koneilla", Helsingin Sanomat 9.11.1995, s.B 8
- IIVONEN, Jyrki (1996 a) "Enson voitto kaksinkertaistui", Helsingin Sanomat 5.3.1996, s.B5
- IIVONEN, Jyrki (1996 b) "Euroopan unioni hyväksyi alueelliset puusopimukset", Helsingin Sanomat 7.3.1996, s.B8
- ILTA-SANOMAT Ilta-Sanomien Lontoon kirjeenvaihtaja: "Brittilehti hehkuttaa Suomen metsäteollisuutta", Ilta-Sanomat 29.6.1995, s.15
- JAAKKOLA, Juha "Yritykset tehtailivat kaikkien aikojen voitot", Helsingin Sanomat 2.4.1996, s.D1

- KAIHLANEN, Juha "Valtion osuus uudessa yhtiössä suurempi kuin Enso-Gutzeitissa" Savon Sanomat 4.7.1995, s.12
- KARISMO, Anna "Yritysten tulossennusteet heikentyneet nopeasti", Helsingin Sanomat 5.3.1996, s.B5
- KAUPPALEHTI "Vain notkahdus?", Kauppalehti, Kauppalehden pääkirjoitus 27.12.1995, s.2.
- KAUPPALEHTI "Metsäteollisuuden taantuma on tosiasia", Kauppalehti, Kauppalehden pääkirjoitus 2.2.1996, s.2.
- LAITINEN, Pentti "Ensolle tulvii joulukortteja Saksan luonnonsuojelijoilta", Helsingin Sanomat 14.12.1995, s.B10
- LAVIKKALA, Anna "Direktiivit - mitä ne ovat?" Ekonomi-lehti 7/95, s.18
- LEHMUSVIRTA, Maija "UPM-Kymmenen tuotteisiin törmää kaikkialla", Helsingin Sanomat 17.9.1995, s. B 14
- MARTTILA, Risto (1994) "EU-jäsenyys metsäteollisuudelle ainoa vaihtoehto", ENSO/Enso-Gutzeit Oy:n henkilökunnanlehti 2/1994, s.13-15
- MARTTILA, Risto (1996) "Hallitusti kasvava yritys vastaa sidosryhmiensä odotuksia", ENSO/Enso-Gutzeit Oy:n henkilökunnanlehti 1/1996, s.34-36
- NIELSEN, Ari "EU-jäsenyys ja arvonlisäverolain muutokset", Wideri-uutiset 10/1994, s. 10-14
- PIPATTI, Mirjami (1994a) "Arvonlisäverotuksen ongelmalliset toimialat", Tilisanomat 2/1994, s.15-19

- PIPATTI, Mirjami (1994b) "Kokemuksia arvonlisäveroon siirtymisestä", Tilintarkastus 5/1994, s.339-357
- PIRSKANEN, Anna-Maija "Suomen metsäteollisuudella hyvät tulospäätymät", Koneyrittäjä 6/1994, s.16-17
- PÖYSÄ, Jorma "Metsäteollisuuden suhdannevaihtelut herättävät pohdintoja kansanedustajissa", Kauppalehti 6.3.1996, s.3, 13
- RISTIMÄKI, Martti "Velkaisen Enson tulos parani, vaikka kasvunhimo johti ahmimiseen", Talouselämä 17/1994, s.59
- RUONALA, Juha (1996 a) "Epävarmuus kalvaa metsäteollisuutta", Kauppalehti 31.1.1996, s.5
- RUONALA, Juha (1996 b) "Sellun hinta on nyt pohjalla", Kauppalehti 22.3.1996, s.4
- RUONALA, Juha (1996 c) "Metsäteollisuuden vientitulot laskevat neljä miljardia", Kauppalehti 25.3.1996, s.4
- SAVOLAINEN, Jaana "EU yrittää jälleen uudistaa mutkikasta arvonlisäverotusta", Helsingin Sanomat 10.3.1996, s.B13
- TAIPALE, HANNU "Arvonlisäverotuksen tulevia muutoksia", Tilisanomat 3/1995, s.14-19
- van THIEL, Servaas "Transitional derogations under the Sixth and Eighteenth VAT directives", International VAT Monitor April 1993, s.2-9
- VALJUS, Ville-Veikko "Fuusion voima molempien osaamisessa", ENSO, Enso-Gutzeit Oy:n henkilökunnanlehti 5/1995, s.4-7

WICKSTRÖM, Anita "Arvonlisävero-menettelystä, erityisesti ilmoituksenanto-
velvollisuudesta", Verotus 5/1995, s.493-501

VIRTANEN, Matti "Saksassa kelpaa vain luonnonehtoinen painopaperi",
Helsingin Sanomat 20.3.1996, s.B7

KIRJALLISUUS

AURANEN, Kirsti Arvonlisävero EU-Suomessa - avain yrittäjille, Helsinki
1995

BELASTINGDIENST VAT in the Netherlands, Heerlen 1995

BUNDESMINISTERIUM Bundessteuerblatt 1993 Teil I, Nr.20, s.1004-1007,
DER FINANZEN Bonn 1993

COMMISSION OF THE Inventory of taxes levied in the member states of the
EUROPEAN COMMU- European communities, 15th edition, Luxemburg 1993,
NITIES (CEC 1993)

COOPERS & LYBRAND A guide to VAT in the EU, The Single Market Changes,
(C&L 1994) 1994 update, Deventer 1994

COOPERS & LYBRAND A guide to VAT in the EU, The Single Market Changes,
(C&L 1995) 1995 update, Deventer 1994

EUROPEAN VAT in the European Community, Brussels 1995
COMMISSION

HALLITUKSEN ESITYS HE 88/1993 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle
(HE 88/1993 VP) arvonlisäverolaiksi

- HELSINGIN KAUPPAKAMARI Helsingin kauppakamarinkoulutustilaisuus: Liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen 5.4.1993, SAS Royal Hotel Ballroom
- INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (IBFD) A Guide to the European VAT Directives, Commentary on the VAT of the European Community, IBFD Publications BV, jatkuvatäydenteinen kansiosarja
- KALLIO, Mika (toim.) Arvonlisäverotus, Business Books, Helsinki 1994
- KPMG VAT Business strategy, KPMG International Tax Centre, Amsterdam 1993
- LINNAKANGAS, Esko-JUANTO, Leila-LAATIKAINEN, Päivi, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, Tampere 1994
- NIEMINEN, Auvo - ANTILA, Raimo, Arvonlisäverotus - jatkuvatäydenteinen kansio, WSOY Tietopalvelut, Porvoo 1994
- PIPATTI, Mirjami (1995) Suomi ja Euroopan unioni, teoksessa Tilintarkastajat Oy (toim.) EU ja arvonlisäverotus, s.92-127, Helsinki 1995
- PIPATTI, Mirjami - VAHTERA, Pauli (1994) Arvonlisävero, Selviytymisopas, Jyväskylä 1994
- PIPATTI, Mirjami-VAHTERA, Pauli (1995) Arvonlisävero, EU-Selviytymisopas, Jyväskylä 1995
- PRICE WATERHOUSE (PWE 1994 I) Price Waterhouse, European VAT-Guide, Brussels 1994

- PRICE WATERHOUSE Doing Business in the Netherlands, Price Waterhouse,
(PWE 1993 I) U.S.A. 11/1993
- PRICE WATERHOUSE, Doing Business in Belgium, Price Waterhouse, U.S.A.
(PWE 1994 II) 1/1994
- PRICE WATERHOUSE Doing Business in Germany, Price Waterhouse, U.S.A.
(PWE 1994 III) 4/1994
- REIMERS, Teija Arvonlisäverotus Saksan kaupassa, Lakimiesliiton
kustannus, Tampere 1996
- TERRA, Ben J.M. - A6. Sixth directive 77/388/EEC, IBFD Publications, 1993
KAJUS, Julie
- VEROHALLITUS Arvonlisäverovelvollisen opas, Verohallituksen julkaisu 629,
(629 1994) Helsinki 1994
- VEROHALLITUS Yhteisöjen veromenettelyn ja ennankonkannon
(719 1995) uudistaminen, Verohallituksen julkaisu 719 3/1995
- VEROHALLITUS Verovarasto arvonlisäverotuksessa, Verohallituksen julkaisu
(720 1995) 720, 12/1995
- VEROHALLITUS Ulkomaalaisten rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi
(735 1996) Suomessa, Verohallituksen julkaisu 735, 3/1996

MUUT

ENSO-GUTZEIT OY (1995)	<u>Osavuositiedot tammi-elokuu 1995</u> , Helsinki 1995
ENSO-GUTZEIT OY (1996 I)	<u>Enso-Gutzeit Oy:n sisäinen tiedote 23.1.1996</u> , Helsinki 1996
ENSO-GUTZEIT OY (1996 II)	<u>Tilinpäätöstiedote 1995</u> , Enso info 4.3.1996, Helsinki 1996
ENSO-GUTZEIT OY/ IMATRAN TEHTAAT	<u>Imatran tehtaat -esite</u> , Imatra 1995
ENSO-GUTZEIT OY/ VEITSILUOTO OY,	<u>Sulautumisesite 1995</u> , Helsinki 1995
IHALAINEN, Timo	<u>EY:n uuden sisäkauppaa koskevan arvonlisäveromenettelyn vaikutus suomalaisyritysten asemaan</u> , Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta, Helsinki 1993
NYRHINEN, Ritva	<u>EU:n edellyttämät käytännön toimenpiteet arvonlisäverotuksessa - muistio Enso-Gutzeit Oy:lle</u> 15.12.1994, Salmi-Virkkunen-Helenius Oy, Helsinki 1994
PRICE WATERHOUSE (PWE 1994 IV)	<u>PWE Annual VAT Conference 1994</u> , luentomateriaalia Price Waterhousen vuosittaisessa ALV-konferenssissa
TULLIHALLITUS	<u>N:o 20 Arvonlisäverolain ja -asetuksen muutokset</u> , Tullihallituksen tiedotuksia 19.1.1996 N:o 20-23
VEROHALLITUS/ TULLIHALLITUS	<u>EU muuttaa ulkomaankaupan arvonlisäverotusta</u> , marraskuu 1994

HAASTATTELUT

DENHOVE, Hans, controller, Berghuizer Papierfabrik NV, Wapenfeld, 2.4.1996, 3.4.1996

Herr FRITSCH, Abteilung IV C 3, Bundesministerium der Finanzen in Bonn, 16.1.1996, 12.2.1996, 7.3.1996, 18.3.1996

Mr GERARD, P., Verificateur-expert comptable, Bureau Central de TVA pour Assujettis étrangers, Bruxelles, 21.2.1996 ja 18.3.1996

HÄMÄLÄINEN, Anu, logistiikkapäällikkö, Enso Fine Papers Oy, Imatra, 30.1.1996, 8.3.1996, 29.3.1996, 2.4.1996

KIVEKÄS, Aulikki, verolakimies, Enso-Gutzeit Oy, Helsinki, 20.9.1995

MÄKELÄ, Pekka, talouspäällikkö, S.A. Enso N.V. Enso West, Antwerpen, 3.4.1996

Mr. Van RENTERGHEM, K., Central VAT Administration, Sector BTW, Brussels, 12.2.1996, 6.3.1996, 7.3.1996, 18.3.1996

SIMONEN, Aila, neuvontavirkailija, Tullihallitus, Helsinki 22.2.1996

VENTO, Marja-Leena, apulaismyyntipäällikkö, Enso-Gutzeit Oy, Imatra, 10.4.1996

VROUENRAETS, Lilian, Belastingdienst, osasto tt10B, Particulieren/Ondernemingen buitenland, Heerlen, 2.2.1996, 21.2.1996, 7.3.1996, 18.3.1996, 25.3.1996

Finishing plants in Enso Group

